

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA

MERCIA KAROLINE SANCHES RUFATTO

**A IMPORTÂNCIA DE CONTROLES INTERNOS EM UMA INSTITUIÇÃO
FILANTRÓPICA**

CURITIBA

2016

MERCIA KAROLINE SANCHES RUFATTO

**A IMPORTÂNCIA DE CONTROLES INTERNOS EM UMA INSTITUIÇÃO
FILANTRÓPICA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização MBA Auditoria Integral, Setor Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Msc. Celso da Rosa Filho

CURITIBA

2016

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me ajudar a trilhar meu caminho de vitórias;

A minha falecida mãe Lucia Maria Sanches Rufatto, por sempre torcer por mim e onde estiver sei que continuará torcendo.

A meu pai João Sanches Rufatto, por acreditar na minha capacidade.

A meus irmãos Patrícia e João Victor que sempre me deram força nesta jornada;

Aos meus amigos que mesmo sentindo minha ausência, tiveram paciência e torceram pela conclusão do meu curso e da minha monografia.

Aos meus colegas de trabalho que me auxiliaram em todos os momentos na elaboração deste trabalho e me deram animo para continuar quando eu estava desanimada.

Enfim, agradeço a todos que possa ter contribuído de alguma forma para elaboração dessa monografia.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível. ”

Charles Chaplin

RESUMO

O presente trabalho refere-se a importância de Controles internos em uma instituição filantrópica, classificada como empresa do terceiro setor. Importância ao controle interno, pois hoje em dia trata-se de uma ferramenta indispensável para o sucesso de qualquer organização independente do seu porte ou área de atuação. Mesmo em uma instituição filantrópica é essencial que seus recursos sejam empregados corretamente, no seu objetivo fim, sem desperdícios ou desvios. As entidades filantrópicas, tem seu papel de destaque no contexto social e econômico do País e influenciando socialmente nos rumos da sociedade como um todo. Para isso o objetivo deste trabalho foi identificar a real importância de uma área, como controles internos que visa mitigar riscos financeiros nas empresas, cuja na filantropia o seu principal objetivo não é aumentar suas receitas, uma entidade filantrópica visa o crescimento e aprimoramento do ser humano, como produto base. Para atingir o objetivo deste trabalho, foi realizado um estudo de caso com gestores (Coordenador de Controles Internos, gerente financeiro, gerente controladoria, diretor financeiro), de uma instituição filantrópica localizada em Curitiba-PR. Primeiramente foi identificado os conceitos do terceiro setor e o que diferencia do primeiro e segundo setor, as suas diferenças nas principais legislações, o que é controle interno e os principais riscos do terceiro setor estudados por meio de bibliografia, que auxiliou na elaboração do questionário utilizado no estudo de caso que contempla dez questões, que os gestores responderem juntamente com algumas entrevistas. E como suporte para entendimento final deste trabalho foi verificado a política da área de controles internos, da instituição filantrópica onde foi realizada o estudo de caso. Podendo assim concluir, que é essencial para o bom funcionamento da instituição filantrópica e para sua continuidade, a existência de controles internos na instituição.

Palavra – Chave: Controles Internos. Entidades Filantrópicas. Estudo de Caso.

ABSTRACT

This paper refers to the importance of internal controls in a philanthropic institution, classified as third-sector company. Importance to the internal control, because nowadays it is an indispensable tool for the success of any organization regardless of its size or scope. Even in a philanthropic institution it is essential that its resources are used properly, in its objective purpose, without waste or deviations. Philanthropic entities, has its important role in the social and economic context of the country and socially influencing the direction of society as a whole. For this, the objective of this study was to identify the real importance of an area, such as internal controls aimed at mitigating financial risks in companies whose philanthropy their primary goal is not to increase its revenues, a charity aimed at the growth and enhancement of the human being as base product. To achieve the objective of this work, a case study was conducted with managers (Head of Internal Control, Financial Manager, controlling manager, chief financial officer), a philanthropic institution located in Curitiba-PR. It was first identified the concepts of third sector and what differentiates the first and second sector, their differences in key legislation, which is internal control and the main risks of the third sector studied through literature, which assisted in the preparation of the questionnaire used in the case study that includes ten questions that managers respond along with some interviews. And as support for final understanding of this work was verified the policy area of internal controls, the philanthropic institution where the case study was carried out. Thus being able to finish, which is essential for the proper functioning of the philanthropic institution and its continuity, the existence of internal controls in the institution.

Word - key: Internal Controls. Philanthropic Entities. Case study.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Caracterização e Funcionamento Básico de um sistema.....	26
Figura 2 - Evolução da Estrutura Organizacional	26
Figura 3 - Sistema Aberto Organizacional	27
Figura 4 - Esquema do Sistema Aberto Sistêmico	28
Figura 5 - Comportamento Organizacional	30
Figura 6 - Aprendizagem	31
Figura 7 - Modelo de Processo	31
Figura 8 - Controle.....	33

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Processo Gerencial	25
Quadro 2 - Fases do Processo de Planejamento.....	29
Quadro 3 - Missão, Crença e Valores nas Instituições.....	30
Quadro 4 - Objetivos do Controle.....	32
Quadro 5 - Resumo do Mecanismo de Débito e Crédito.....	52
Quadro 6 - Princípios Contábeis	54
Quadro 7 - Comparativo dos Princípios Contábeis	55
Quadro 8 - Comparativo dos CPCs, CVM e CFC.....	60
Quadro 9 - Estrutura do Balanço Patrimonial	64
Quadro 10 - Modelo de DR Lei nº 6404/76	68
Quadro 11 - Modelo de Demonstração dos Fluxos de Caixa - Método Direto .	72
Quadro 12 - Modelo de Demonstração dos Fluxos de Caixa - Método Indireto	73
Quadro 13 - Modelo das informações adicionais a serem divulgadas.	73
Quadro 14 - Evidenciação dos Componentes da DVA.....	74
Quadro 15 - Forma de Apresentação das Receitas na DVA.....	74

Quadro 16 - Forma de Apresentação dos Insumos de Terceiros na DVA	75
Quadro 17 - Forma de Apresentação dos Valores Adicionados na DVA.	75
Quadro 18 - Forma de Apresentação da Distribuição do Valor Adicionado na DVA	76
Quadro 19 - Modelo da DVA	77

LISTA DE SIGLAS

AAA - American Accounting Association (Associação Americana de Contadores);
AICPA - American Institute of Certified Public Accounts (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados);
BACEN – Banco Central Brasileiro
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
COSO - Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM – Comissão de Valores Imobiliários
DFC – Demonstração de Fluxo de Caixa
DVA – Demonstração do Valor Adicionado
ERM - Enterprise Risk Management
FEI - Financial Executives Internacional (Executivos Financeiros Internacionais);
IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IAS – International Accounting Standards
IASB - International Accounting Standards Board
IFRS - Normas Internacionais de Contabilidade
IIA - The Institute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos)
IMA - Institute of Management Accountants (Instituto dos Contadores Gerenciais).
NBCT – Normas Brasileiras de Contabilidade
ONU - Organização das Nações Unidas
SEC - Secretária de Previdência Complementar do Ministério da Previdência Social
SUSEP - Superintendência de Seguro e Previdência

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA	14
1.1.1 Problematização da pesquisa.....	15
1.2 OBJETIVOS	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	17
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	17
2. REVISÃO TEÓRICA.....	18
2.1 HISTORICO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS “TERCEIRO SETOR”	19
2.2 PRINCIPAIS DIFERENÇAS LEGAIS DAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS X DEMAIS EMPRESAS SETORES PRIVADO E PUBLICO.....	21
3 CONTROLE INTERNO	23
3.1 BASE PARA OS PRINCIPAIS CONTROLES INTERNOS	33
3.2 O MODELO COSO II	38
3.2.1 Limitações.....	50
3.3 A CONTABILIDADE E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E FINANCEIRAS.....	50
3.3.1 Ciência Contábil.....	50
3.3.2 Evolução Histórica	51
3.3.3 Sistema de informação contábil e seus usuários	52
3.3.4 Princípios Fundamentais de Contabilidade.....	53
3.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	61
3.4.1 Balanço Patrimonial	63
3.4.2 Demonstração do Resultado.....	65
3.4.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	69
3.4.4 Demonstração do Valor Adicionado	74
3.4.5 Notas Explicativas.....	77
3.4.6 Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.	84
3.4.7 Fundamentos e Procedimentos para Republicação.....	85
4 ESTUDO DE CASO	86
4.1 METODOLOGIA.....	87
4.1.1 Tipo de Pesquisa.....	87
4.2 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	88
4.3 UNIVERSO DA PESQUISA	89
4.4 INSTRUMENTO UTILIZADO	89
4.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	89
5 RESULTADOS/ ANÁLISE DOS DADOS.....	90

5.1 DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO	90
5.1.1 Resultados	90
5.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS.....	90
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	90
REFERÊNCIAS.....	96

1 INTRODUÇÃO

Se pensarmos no atual panorama econômico mundial, pode-se afirmar que existe três setores distintos, que de formas diversificadas fazem movimentar a economia e trabalham para a evolução da sociedade.

Primeiro setor está o estado, situado por meio de seus órgãos e entidades, exerce suas múltiplas atividades, política, administrativa, econômica e financeira, com o objetivo de cumprir suas finalidades básicas, desempenhando as seguintes funções, segundo Olak, Paulo Arnaldo.

- Instituição e demonização de uma ordem jurídica;
- Resolução dos conflitos sociais por meio da aplicação das normas instituídas;
- Administração e gerenciamento dos bens públicos para atender as necessidades da coletividade.

No segundo setor situam-se as empresas privadas, que exercem suas atividades com o fim de obter lucros a serem distribuído aos investidores como remuneração do capital aplicado.

A existência de um terceiro setor por ser determinada como certa. No entanto sua definição gera uma certa “polêmica” perante suas classificações e definições.

O terceiro setor, de acordo com losch (2000, p.26), é um conceito que vem sendo utilizado no Brasil e em outros Países, principalmente nos Estados Unidos da América, para designar o conjunto composto de organizações sem fins lucrativos, cujo papel é a participação voluntária, fora do âmbito governamental, que dão suporte às práticas da caridade, da filantropia e do mecenato, voltadas para a garantia do direito de cidadania da sociedade.

Esses conceitos de caridade, filantropia e mecenato, embora distintos e inseridos em contextos diversos, podem estar coexistindo quando se sabe que o objetivo principal de uma organização desse setor é promover a cidadania em sua plenitude, utilizando-se os diversos meios de que dispõe.

De acordo com Landin e Beres (1999, P8). “Essa noção de ‘terceiro setor’ evoca não apenas um conjunto diversificado de organizações como também, metaforicamente, um espaço de afirmação de valores e práticas

sociais que não pertencem ao terreno do mercado, como altruísmo, compromisso social, solidariedade, laços comunitários, ambientalismo etc.”.

Existe uma discussão em encontrar o ponto de convergência no ensinamento de losch, quando cita quatro razões para agrupar tão diferentes entidades sob uma mesma denominação:

- Faz contraponto as ações do governo – onde as iniciativas particulares também conduzem determinadas atividades típicas do Estado, tais como: educação, saúde, desporto, cultura, comunicação, geração de emprego e renda, dentre outras;
- Faz contraponto as ações do mercado – o mercado não consegue atender a demanda, necessitando, portanto, de ações por parte das entidades sem fins lucrativos com o fim de atender a uma parte das condições que viabilizam o mercado;
- Empresa um sentido maior aos elementos que compõem – estimula a filantropia empresarial, determinando maior valor à empresa como um dos elementos componentes do item continuidade do investimento;
- Projeta uma visão integradora da vida pública – da ênfase ao caráter complementar das ações entre os setores – mercado, estado e terceiro setor -, de tal modo que a tríade é necessária e complementar, onde se pode observar que sem o estado o terceiro setor não seria organizado, sem o terceiro setor o estado não conseguiria cumprir todas as suas funções e sem o terceiro setor o mercado não conseguiria atender a demanda por produtos, serviços e trabalho, sendo recíprocos os relacionamentos.

Portanto é imprescindível que todas as organizações, independente dos fins que se destinem possuam um eficiente controle interno. Pois sem capital a empresa não funciona, os recursos são a prioridade para que a organização possa criar metas, projetos. Para isso devem ser devidamente controlados a fim de garantir a sua correta aplicação dos recursos.

Marion (1998) afirma que todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa. Esses interessados, através de relatórios contábeis, recordam os fatos acontecidos, analisam os resultados

obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro.

Atualmente as organizações sem fins lucrativos buscam se adaptar as exigências de um mercado globalizado e dinâmico, tais exigências envolvem conceitos de eficiência e eficácia, otimização de recursos, lucratividade, qualidade entre outros. Ao se tratar de organizações ligadas à assistência social, educação, saúde e outras atividades, as exigências não poderiam ser diferentes, buscando o desenvolvimento de programas que visam o melhor atendimento das necessidades sociais.

O crescimento de um “terceiro setor”, coexistindo com os dois setores tradicionais: o primeiro setor, aquele no qual a origem e a destinação dos recursos são públicas, corresponde às ações do Estado e o segundo setor, correspondente ao capital privado, sendo a aplicação dos recursos revertida em benefício próprio. O terceiro setor constitui-se na esfera de atuação pública não-estatal, formado a partir de iniciativas privadas, voluntárias e sem fins lucrativos, no sentido do bem comum.

Agrega-se, um conjunto altamente diversificado de instituições, no qual se incluem organizações não governamentais, fundações e institutos empresariais, associações comunitárias, entidades assistenciais e filantrópicas, assim como várias outras instituições sem fins lucrativos.

Este trabalho tem como base a fundamentação teórica da importância da necessidade dos controles internos, da ciência contábil, evidenciando a história da contabilidade, como uma linha do tempo, demonstrando sua evolução, tanto quanto as técnicas contábeis aplicadas, sistemas de informação, normas e legislação aplicada, correspondendo da necessidade de uma gestão profissionalizada e de controles internos eficientes e eficazes.

1.1 TEMA

O desafio das organizações sem fins lucrativos é buscar alternativas para suprir suas necessidades e atender melhor suas finalidades através de uma gestão de controles internos eficientes e transparentes.

Sem um controle interno eficiente a organização pode incorrer em diversos prejuízos, pondo em risco sua própria continuidade.

Mesmo que seu principal objetivo não seja auferir receitas para distribuir aos seus sócios, as entidades filantrópicas denominadas como terceiro setor, precisam sim, obter lucros.

De acordo com ensinamento de Hudson (1999 p.1) as organizações participantes do terceiro setor possuem duas características principais que as diferem das demais: Não distribuem o lucro, como fazem as organizações pertencentes ao setor privado, nem estão sujeitas ao controle estatal, como as organizações do setor público.

No que se refere a expressão não tem fins lucrativos, Machado (1994 p.197) ensina que: “Não ter fins receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção de seus objetivos institucionais.

Falcão e Cuenca (1999 p.39) enfatiza que “a uma entidade do terceiro setor não basta a autonomia política, o compromisso ideológico ou o espírito benéfico. Ela tem que ter também superávits operacionais para sobreviver economicamente do contrário, não passará de uma boa ideia com um pires na mão. Reinvestindo, como tem que ser possibilita a expansão e a maior eficiência na consecução do interesse público a que se propõe e que é legítimo e a diferencia.

Os gestores das organizações buscam a eficiência e eficácia na aplicação de recursos, no sentido de obtenção de resultados positivos como forma de determinar a manutenção dos negócios da organização e o cumprimento de sua missão.

1.1.1 Problematização da pesquisa

A pesquisa caracterizou-se como estudo exploratório, com uso de fontes secundárias, com abordagem lógica dedutiva. Os procedimentos para a explicação dos fenômenos, o estudo se desenvolveu da forma qualitativa.

Utilizou-se a pesquisa bibliográfica para a formação do marco referencial teórico e do estudo das respostas dos questionários aplicados nos gestores da entidade estudada. Como instrumentos de pesquisa, efetuou-se exame das

respostas dos gestores e referente aos controles existentes na organização e entrevistas não-estruturadas.

O conteúdo, fez-se inicialmente uma abordagem teórica nos aspectos conceituais das entidades filantrópicas (entidades em fins lucrativos).

Destaca-se as particularidades da entidade base do estudo, abordou-se a gestão do conhecimento, o conhecimento na organização e algumas metodologias de avaliação dos controles internos adotados e daqueles essenciais para a transparência das demonstrações contábeis e a gestão do conhecimento.

Em decorrência das obrigatoriedades previstas na legislação específica ao terceiro setor, Lei nº 12.101/09, Lei nº 12.868/13, Decreto nº 8.242/14, legislação emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade - ITG 2002, NBC TG 1000, normas internacionais de contabilidade (IFRS), bem como os pronunciamentos emanados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e ICPCs.

Assim, de acordo com as legislações que regulam as entidades filantrópicas, as mesmas devem ter algumas obrigações, tendo como destaques:

- a. Manter os registros contábeis em dia, e divulgá-los em conformidade com a legislação;
- b. Manter controles internos eficientes e eficazes, capaz de dar suporte a transparência das informações apresentadas nas prestações de contas e publicações de seus relatórios de atividades e suas demonstrações contábeis.

1.2 OBJETIVOS

Nesta seção serão apresentados os objetivos gerais específicos desta pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

A pesquisa tem como objetivo geral verificar a importância de controles internos em uma instituição filantrópica.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Conceitos de empresas do primeiro, segundo e terceiro setor e no que se diferem;
- Conceitos da área de controles internos
- Descrever os principais métodos utilizados por controles internos;
- Comparar as respostas dos entrevistados da entidade filantrópica estudada com as literaturas pesquisadas no âmbito de controles internos;
- Gestão do conhecimento;
- Conhecimento na organização e algumas metodologias de avaliação dos controles internos adotados;
- Conhecimento essencial para a transparência das demonstrações contábeis e;
- Gestão de conhecimento dos gestores e alta administração.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Com as atuais mudanças que estão ocorrendo em nosso País, as entidades filantrópicas estão cada vez adquirindo uma representatividade em nossa sociedade. Seja no contexto social, econômico e educador. Para que seja realizado continuamente, é fundamental que seus recursos sejam empregados corretamente, para suas devidas finalidades e seus objetivos, sem que ocorram desperdícios e desvios em seus recursos.

Para isso, a grande ferramenta de para desempenhar com sucesso essas finalidades fica a critério de controles internos (controladoria), uma vez que os recursos disponíveis são bastante escassos e precisam ser otimizados por meio de eficientes métodos de controles, os quais se tornaram peça chave para tomadas de decisões.

Segundo Cook e Winkle (1983, p. 133),

A fim de cumprir o objetivo das demonstrações financeiras de fornecer aos usuários informações que os ajudem em suas decisões econômicas, a administração tem a responsabilidade de projetar e manter um sistema de controle interno capaz de produzir demonstrações financeiras fidedignas.

As entidades filantrópicas, não estão adeptas as suas realidades, ou a falta da cultura sobre a importância de controles internos, dentro da filantropia,

de seus processos para que possa ser uma ferramenta de fazer o certo para fazer mais.

O referido tema foi escolhido pela pesquisadora, a fim de apresentar a necessidade de controles internos dentro de uma entidade filantrópica, uma vez que o principal intuito da entidade não é a obtenção de lucro para distribuição de rendas entre os sócios e sim a transformação do ser humano. E também por fazer parte do quadro de colaboradores da entidade onde foi realizada o estudo de caso, podendo agregar no fim da pesquisa para a expansão da cultura e conhecimento da área mediante a entidade.

Portanto, este estudo de caso consiste em salientar a importância de controle interno nas instituições filantrópicas, identificando suas principais diferenças entre entidades do primeiro e segundo setor. E o porquê necessitam de controle interno desde seus gastos, suas obrigações fiscais e continuidade da missão.

A situação de adequações em que se encontram as entidades sem fins lucrativos no Brasil é o que justifica o presente trabalho.

A falta de recursos devido à demora no repasse das verbas municipais e/ou estaduais, federais e de investimentos é sem dúvida, o principal problema a ser enfrentado pelas organizações sem fins lucrativos, nesse contexto é de extrema importância a melhoria do sistema de gestão das instituições assim como o cumprimento das obrigações tributárias.

Há necessidade de melhorias para atender às exigências dos órgãos financeiros, fortalecimento da confiança da comunidade, atrair referências profissionais. Este trabalho contribuirá para que haja melhoria das condições das organizações sem fins lucrativos, pois visará constituir-se num guia prático para aquelas organizações interessadas na busca pela melhoria continua utilizando-se de programas de controles internos eficiente e eficazes, dando transparência e confiabilidade nas prestações de contas e do rol de suas Demonstrações Contábeis e relatórios da alta administração.

2. REVISÃO TEÓRICA

Inicialmente é conceituado, o que é “Terceiro Setor”, após quais as principais diferenças legais das entidades filantrópicas x demais empresas dos

setores públicos e privados e posteriormente será abordado o conceito de controles internos, os principais controles empregados em uma entidade filantrópica e o questionário de estudo de caso com as respectivas respostas dos gestores.

2.1 HISTORICO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS “TERCEIRO SETOR”

As atividades ligadas ao Terceiro Setor ocupam mais de 5% dos postos de trabalho oferecidos no mundo, mas em países como a Holanda superam os 12%. Em números absolutos, o setor envolve, aproximadamente, 20 milhões de funcionários remunerados e cerca de 15 milhões de voluntários espalhados pelo mundo.

Nos países desenvolvidos, segundo dados da ONU, o Terceiro Setor movimenta cerca de 6% do PIB e emprega mais de 12 milhões de pessoas. As ações dessas entidades beneficiaram, durante a década de 1990, mais de 250 milhões de habitantes desses países.

No Brasil o governo já cadastrou mais de 250 mil entidades do Terceiro Setor, que empregam cerca de 2 milhões de pessoas. Pesquisas do IBGE concluíram que 15 milhões de brasileiros doaram recursos para essas entidades. Há também cerca de 2 milhões de voluntários trabalhando nesse setor, mas apenas 7% dos jovens brasileiros participam de alguma atividade voluntária, enquanto que nos Estados Unidos esse percentual chega a 62%.

A popularização da internet tem facilitado a divulgação do trabalho dessas entidades e a formação de redes de informação e solidariedade, acelerando o crescimento do número de trabalhadores voluntários e a arrecadação de dinheiro.

Para conhecer melhor o Terceiro Setor é preciso compreender como uma sociedade se organiza. Basicamente toda sociedade comporta três setores:

Primeiro Setor: corresponde à vontade popular, que se manifesta por meio do voto e confere poder aos governantes;

Segundo Setor: corresponde à livre iniciativa, que opera o mercado e define parte da agenda econômica utilizando o lucro como instrumento;

Terceiro Setor: corresponde às instituições sem fins lucrativos, que geram bens e serviços de caráter público, como ONGs, instituições religiosas, clubes de serviços, entidades beneficentes, centros sociais, organizações de voluntariado, etc.

Com relação aos recursos financeiros cada setor tem suas características:

Primeiro Setor: dinheiro público para fins públicos;

Segundo Setor: dinheiro privado para fins privados;

Terceiro Setor: dinheiro privado para fins públicos (nada impede, todavia, que o poder público destine verbas para o Terceiro Setor, já que um de seus deveres é promover a solidariedade social).

Os principais personagens do Terceiro Setor são:

Fundações: são as instituições que financiam o Terceiro Setor, fazendo doações às entidades beneficentes. No Brasil a maior fundação tem 1 bilhão de dólares de patrimônio e temos também as fundações mistas, que doam para terceiros e, ao mesmo tempo, executam projetos próprios. Nos EUA existem cerca de 40.000 fundações, sendo que a 10ª colocada tem 10 bilhões de dólares de patrimônio.

Entidades beneficentes: são as operadoras de fato, que lutam para tornar mais digna a vida de algumas pessoas. Cuidam dos carentes, idosos, meninos de rua, drogados, alcoólatras, órfãos, mães solteiras, entre outros; protegem testemunhas; ajudam a preservar o meio ambiente; educam jovens, idosos e adultos; profissionalizam; ensinam esportes; combatem a violência; promovem os direitos humanos e a cidadania.

Fundos Comunitários: são muito comuns nos EUA. Ao invés de cada empresa doar para uma entidade, todas as empresas doam para um Fundo Comunitário, sendo que os empresários avaliam, estabelecem prioridades e administram a distribuição do dinheiro.

Entidades sem fins lucrativos: muitas entidades sem fins lucrativos são, na realidade, lucrativas ou atendem aos interesses dos próprios usuários. Um clube esportivo, por exemplo, é uma entidade sem fins lucrativos, mas beneficia somente os seus respectivos sócios.

Organizações Não Governamentais (ONGs): nem toda entidade beneficente ajuda prestando serviços diretamente a pessoas. Uma ONG que

defenda os direitos da mulher fazendo pressão sobre governantes e legisladores está ajudando, ainda que indiretamente, todas as mulheres.

Empresas doadoras: das 500 maiores empresas brasileiras, somente 100 são consideradas parceiras do Terceiro Setor. Das 250 empresas multinacionais que têm negócios no Brasil, somente 20 contribuem para ONGs e outras entidades. Na verdade, pequenas e médias empresas formam o número maior de contribuintes.

Pessoas Físicas: as empresas contribuem somente com 10% da verba filantrópica global, enquanto as pessoas físicas, principalmente as de classe média, doam os 90% restantes. No Brasil, a classe média doa, em média, R\$ 23,00 por ano, menos que 28% do total das doações. As fundações doam 40%, o governo repassa 26% e o resto vêm de bingos, leilões e outros eventos beneficentes.

Imprensa: até 1995 a pouca cobertura que a imprensa fazia sobre o Terceiro Setor era, normalmente, negativa. Com a descoberta de que a maioria das entidades é séria, o setor ganhou respeitabilidade. Com isso, o número de notícias quadriplicou.

Empresas Juniores Sociais: nos últimos anos alunos de universidades criaram esse tipo de empresas, por meio das quais ajudam diferentes entidades.

2.2 PRINCIPAIS DIFERENÇAS LEGAIS DAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS X DEMAIS EMPRESAS SETORES PRIVADO E PÚBLICO.

A Constituição Federal destaca no artigo 5º, os direitos e deveres individuais e coletivos, e no artigo 6º, os direitos sociais: a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção a maternidade e a infância, a assistência aos desamparados.

Nas normas constitucionais, “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (art.170); e a “ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”.

Examinando as normas constitucionais em relação a Ordem Social (art. 193 a 232), pode-se destacar alguns pontos importantes, como:

a) Referente a seguridade social, no sentido de assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social;

b) Saúde é direito de todos e dever do Estado. Educação é direito de todos e dever do Estado e da família, com colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho;

c) Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional. Também deverá promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas;

d) A família, a sociedade e o Estado tem o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida. Assim como a família, a sociedade e o Estado devem assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, colocando-os a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão;

O Poder Público tem o papel fundamental de promover a efetiva implantação dos direitos sociais. A Iniciativa privada reserva-se, prioritariamente, explorar atividades econômicas.

O estado também pode explorar atividades econômica, valendo-se de sociedade de economia mista e de empresa pública. “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. A empresa Pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias” (Art.173, CF).

A constituição Federal prevê a atuação da iniciativa privada no campo dos direitos sociais, colaborando decisivamente na efetivação da Ordem Social. A presença do particular, nas atividades inerentes à ordem Social (saúde, ensino, educação, cultura, assistência aos excluídos), significa ocupação de espaço que o Estado deveria ter priorizado como seu campo de atuação.

Porém, a iniciativa privada, ao atuar no campo de Ordem Social, presta serviços de relevância para a comunidade e sociedade, sem qualquer conotação lucrativa ou especulativa.

3 CONTROLE INTERNO

O controle interno consiste em verificar e controlar os procedimentos adotados na execução de tarefas no âmbito interno das organizações a fim de se obter resultados favoráveis, visando o melhor aproveitamento e emprego dos recursos financeiros.

Segundo Almeida (1996, p.25), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa”.

Por esse motivo a empresa deve organizar os procedimentos e métodos de controle conforme a sua realidade e necessidade, mantendo um constante acompanhamento das operações a fim de detectar se estão sendo obedecidos todos os procedimentos adequados ao registro e informações, assim como o regimento de suas políticas internas.

O Conselho Federal de Contabilidade (2004, p.87), “ no âmbito das entidades de interesse social, o controle interno pode ser executado por uma estrutura concebida com essa finalidade ou pelas demais estruturas como conselho fiscal, conselho curador ou até mesmo pela assembleia”.

Controles internos podem elucidar possíveis falhas ocorridas ou que possam vir a ocorrer na execução de tarefas e atividades, por falta de conhecimento adequado, negligência ou mesmo por má fé.

Conforme Attie (1997, p. 127), os erros podem ser classificados por:

- a. Implantação, como a aplicação errônea dos princípios contábeis na contabilização de transações;
- b. Omissão, por não aplicar um procedimento pré-estabelecido; e
- c. Decorrentes da má aplicação de uma norma, procedimento ou política.

Segundo Tung (1993) para obter sucesso em qualquer tipo de controle, primeiro a pessoa responsável por controlar, que pode ser denominada

“controller”, deve conhecer em detalhes a organização e quais são seus objetivos, expectativas e metas a serem alcançadas, para garantir o emprego dos recursos de forma honesta e eficiente.

Controller precisa ser um profissional altamente qualificado, que definirá e controlará todo fluxo de informações da empresa, garantindo que as informações corretas cheguem aos interessados dentro dos prazos adequados e que a alta administração somente receba informações uteis a tomada de decisões (CREPALDI, 1998, p.24).

Para que o sistema de controle tenha sucesso, dependerá das pessoas que o operam. Não adiantará nada um sistema de controle interno sofisticado se as pessoas responsáveis por operá-lo não tiverem competência, conhecimento prévio das atividades ou não forem treinadas de forma adequada para exercer a função.

Por Crepaldi, (1998, p.21) “O conhecimento financeiro auxilia no planejamento, na solução de problemas e nas tomadas de decisões”.

Para poder alcançar os objetivos do controle, que é assegurar que todos os procedimentos estipulados pela organização estejam sendo feitos corretamente a fim de se atingir o resultado esperado e adequar os procedimentos de acordo com as necessidades, existem várias formas, dentre elas os métodos de controles em entidades filantrópicas, descritos a seguir.

A controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte americanas com a finalidade de realizar um rígido controle sobre todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e filiais. Um número significativo de concorrentes, que já haviam proliferado a partir da revolução industrial, começaram a fundir no início do século XX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado (FIGUEIREDO, 2006).

Afirma Peleias (2000):

A controladoria é uma unidade organizacional, composta pelas áreas de contabilidade, custos e orçamentos, fundamental para o sucesso das empresas. Suas funções são apoiar as etapas de planejamento, execução e controle, gerir os sistemas de informação usados nestas etapas, e atender os agentes de mercado com quem a empresa se relaciona.

Para Sá (1995), o controle interno é uma forma de saber apenas como estão sendo cumpridos os procedimentos determinados pela vontade de

uma administração e isto não se confunde com o estudo da movimentação e transformação de capitais.

De acordo com Sá (1995): “Uma coisa é um ‘instrumento’ e outra é a ‘ciência’”. Já para Figueiredo (2006), a importância da contabilidade gerencial está baseada muito mais em sua contribuição para a administração geral das operações da companhia do que ao conjunto de procedimentos que relatam puramente os aspectos financeiros do controle gerencial, sendo assim abordada a contabilidade gerencial no contexto operacional de uma abordagem sistêmica. Conforme apresenta o quadro a seguir:

Processo Gerencial: passo a passo
1) A melhor maneira de se compreender a complexidade do processo de tomada de decisão nas empresas é reconhecer que cada situação, em separado, requer sua própria solução. Igualmente, as empresas devem ser administradas em seu próprio contexto, pois em companhias diferentes têm diferentes mercados, linhas de produção, estrutura patrimonial e porte, portanto diversidade de objetivos;
2) sem considerar a gama de teorias existentes, é geralmente aceito que o processo de administração possui funções específicas a serem desempenhadas tais como: planejamento, organização, controle, comunicação e motivação;
3) O processo decisório integra todas as funções administrativas envolvidas na tomada de decisão. Assim, a chave para compreensão do comportamento gerencial é o processo decisório;
4) os administradores deparam-se com mudanças constantes nos cenários interno e externo da empresa.

Quadro 1 - Processo Gerencial
Fonte: Adaptado de Figueiredo (2006)

Conforme quadro 1 acima se determina que as empresas tenham que ser susceptíveis a mudanças. A habilidade para avaliar decisões passadas, reagir a situações presentes e predizer eventos futuros pode ser vista como fator de sucesso. A preocupação é assegurar que a informação produzida seja relevante para o processo de mudanças baseada numa análise passada, para a avaliação de tendências presentes e para a participação em decisões dada as condições expostas, que irão afetar o futuro da empresa. Entende-se em Estrutura, Planejamento e Controle, como lembra Figueiredo (2006):

Estrutura: O objeto dos sistemas é a formulação de princípios válidos qualquer que seja a natureza dos elementos que os compõem e as relações ou forças existentes entre eles. Um complexo de componentes de interação, conceitos característicos das totalidades organizadas, tais como interação, soma, mecanização, centralização, competição, finalidade e aplicá-los a fenômenos concretos, sendo desta forma o todo é mais que a soma das partes

em que características constitutivas, mesmo em partes isoladas, mas os procedimentos analíticos e reconstitui as partes.

Afirma Padoveze (2009, p. 46): “Sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação”.

Na figura 1 abaixo se apresenta a funcionalidade das causas e efeitos, demonstrando a soma das atividades isoladas:

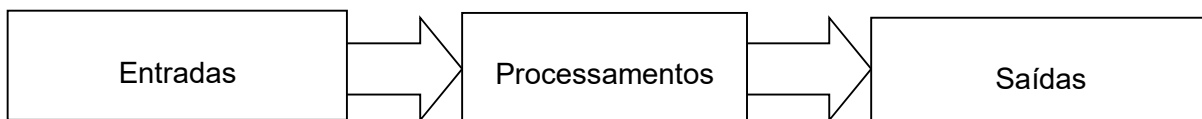


Figura 1 - Caracterização e Funcionamento Básico de um sistema

Fonte: Adaptado Padoveze (2007).

Conforme cita Bio (1985):

Uma empresa excede a soma de atividades isoladas, tais como: vender, comprar, controlar pessoal, produzir, pagar e receber. Ela deve ser considerada como algo mais do que meros componentes reunidos, de forma estática, através de uma estrutura de organização. É necessário conceituá-la como um sistema de partes estreitamente relacionadas, com fluidez dinâmica. (BIO, 1985, p. 18)

Verifica-se na figura 2 abaixo a evolução da estrutura organizacional, como segue:

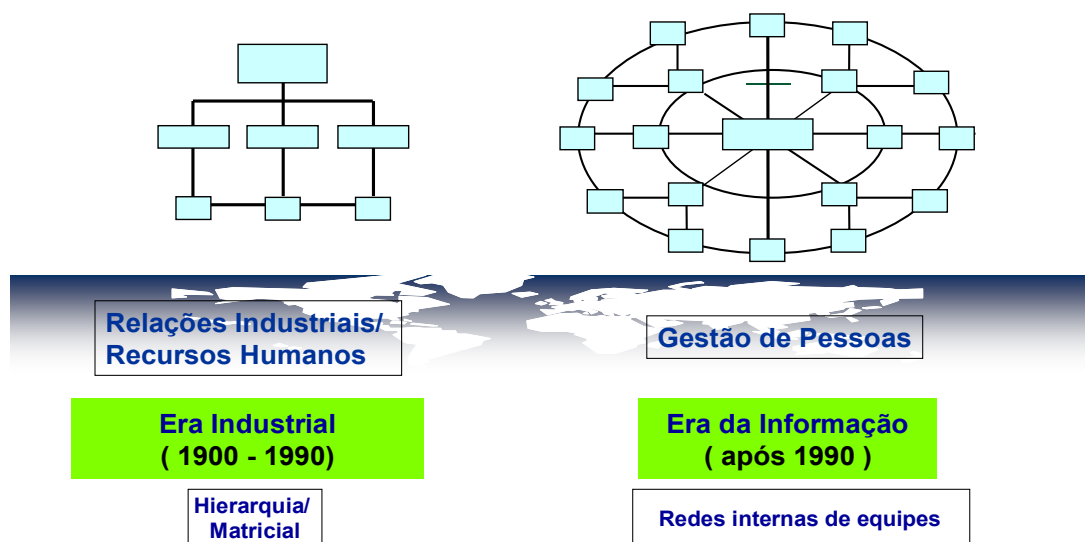


Figura 2 - Evolução da Estrutura Organizacional

Fonte: Adaptado Catelli (2007)

Ao realizar a comparação na evolução da estrutura organizacional é possível entender que a contabilidade é vital como ciência, sendo assim é primordial compreendê-la como um sistema aberto, tendo a necessidade de

caracterização pela totalidade, não só aglomerar, de forma organizada, pequenas células, mas também procurando situá-las num sistema maior, objetivando na solução dos problemas (KROETZ, 2000).

Para Saviani (1973, p. 72): “o ato de sistematizar, uma vez que pressupõe a consciência refletida, é um ato intencional”.

Conforme definição acima se identifica o sentido do sistema, pois para serem cumpridos os objetivos traçados, exige-se a ação de intencionalidade, apreendendo-se a importância de objetivar, interagir, buscar um fim, alimentar processos e por fim, avaliar seus produtos (KROETZ, 2000).

Afirma Campiglia (1966) que:

É de todos conhecida a similitude entre a empresa e um organismo vivo. Neste organismo, podemos distinguir um cérebro, encarregado das decisões; os membros, encarregados da ação; o sistema nervoso, que se incumbe de transmitir o comando do cérebro para os membros e as informações dos sentidos para o cérebro.

Na figura 3 que se segue está apresentada a estrutura do sistema aberto organizacional:

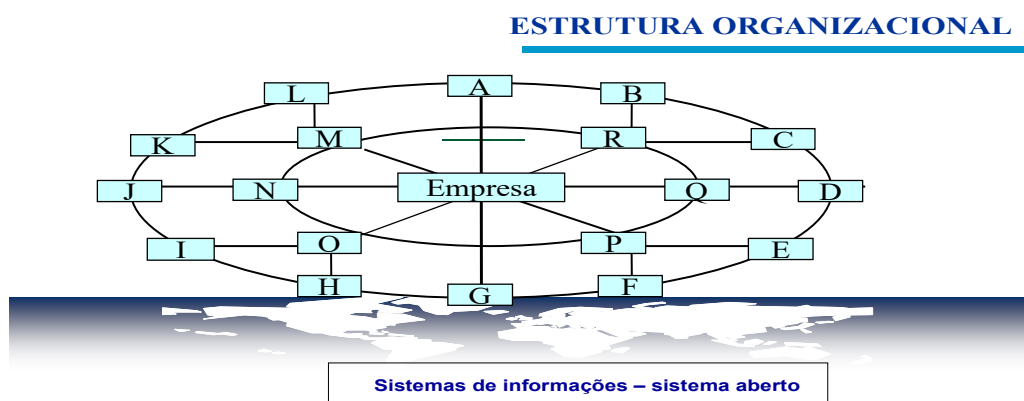


Figura 3 - Sistema Aberto Organizacional

Fonte: Adaptado Padoveze (2007)

Como pode observar acima a representação estática de estrutura organizacional de sistema aberto, assim a empresa pode ser visualizada como um processo de transformação de recursos (materiais, humanos, financeiros, tecnológicos, etc.) em produtos e serviços, compostos de diversos processos menores, interdependentes, que são suas atividades (FIECAFI, 2007).

Esses processos podem ser verificados no esquema demonstrado na figura abaixo:

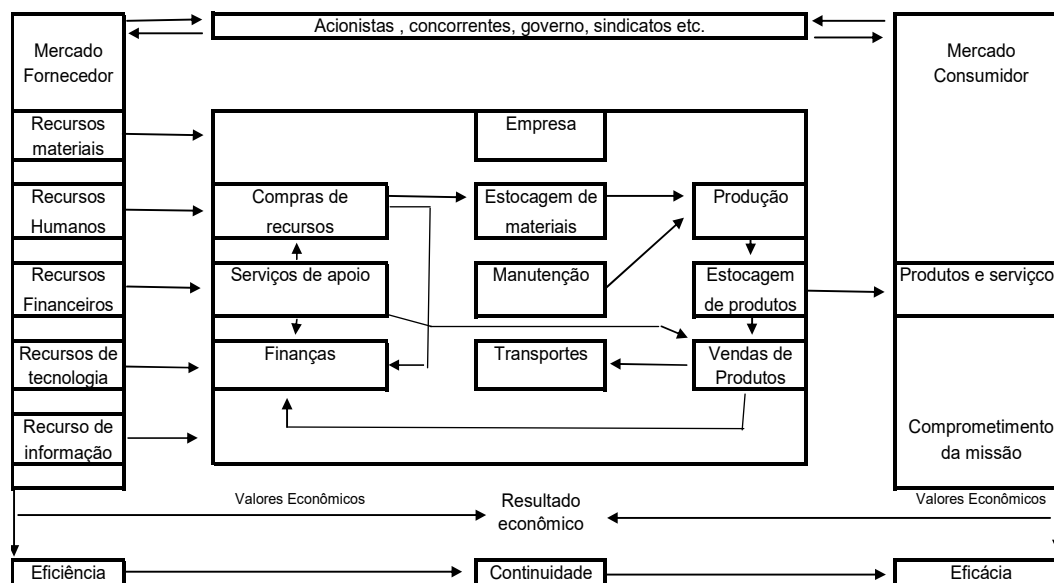


Figura 4 - Esquema do Sistema Aberto Sistêmico

Fonte: Adaptado Fipecafi (2007)

No esquema da Figura 4 acima fica estabelecido à estrutura desejada e papel da controladoria, fazer que problemas detectados sejam superados e a eficácia organizacional seja alcançada com maior grau de eficiência.

Planejamento: O planejamento baseia-se na análise do comportamento das variáveis ambientais, internas e externas, tendo como grande diferencial as ameaças e oportunidades, os pontos fortes e pontos fracos da empresa (PADOVEZE, 2007).

Para Figueiredo (2006):

Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejamento pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro. (FIGUEIREDO, 2006, p. 43)

Planeja-se porque existem tarefas a cumprir, atividades a desempenhar, enfim, produtos a fabricar, serviços a prestar. Deseja-se fazer isso da forma mais econômica possível, coordenando o uso dos diferentes recursos, humanos, materiais, financeiros tecnológicos, cada um a seu tempo, com suas especificidades próprias, para que os objetivos possam ser atingidos (FIEPECAFI, 2007).

Conforme Glauter & Underdown (1991):

O planejamento é a mais básica de todas as funções administrativas, e a habilidade pela qual essa função é desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejar pode ser definido como o

processo de pensamento que precede a ação e está direcionado para que se tornem decisões no momento presente com o futuro em vista.

O Quadro 2 apresenta as fases do processo de gestão:

Planejamento Estratégico	<ol style="list-style-type: none"> 1. Oportunidades 2. Ameaças 3. Pontos fortes 4. Pontos fracos 5. Produtos dessa fase; diretrizes estratégicas, políticas e os macro objetivos organizacionais.
Planejamento Operacional	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pré-planejamento: onde se estabelecem planos, a partir de alternativas operacionais. 2. Planejamento operacional de longo prazo: detalhamento da alternativa escolhida, em termos de volumes, prazos, preços, recursos consumidos e produtos gerados, em termos de impactos patrimoniais, de resultados e financeiros. 3. Programa (ajustes do plano): adequação do plano operacional às mudanças que podem ter ocorrido entre o momento do planejamento inicial e o da execução do plano, no período.
Execução	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fase em que o plano é implementado. Os recursos são consumidos e os produtos gerados.
Controle	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fase em que os desvios do plano são identificados e as ações corretivas são empreendidas.

Quadro 2 - Fases do Processo de Planejamento

Fonte: Adaptado Fipecafi (2007)

Como se pode perceber nas fases do planejamento os processos exigem tomada de decisões de diferentes tipos e amplitudes, desde as decisões estratégicas sobre os quais seriam os grandes caminhos a serem trilhados, passando pelas decisões operacionais sobre o que deve ser feito, quando e como deverá ser feito e quem deverá fazê-lo, até as decisões de controle, que têm por objetivo assegurar que os desvios sejam corrigidos e o plano alcançado (FIECAFI, 2007).

O modelo de gestão está baseado pela missão, crença e valores adotados pela alta cúpula da empresa, devidamente divulgado para todos os envolvidos interna e externamente (FIECAFI, 2007), conforme explica o Quadro 3:

Crenças e Valores	Correspondem a valores éticos e sociais da direção da empresa.
Missão	Razão de ser da empresa, justificativa de sua existência, relacionada a uma necessidade a que a empresa se propõe a atender.

Quadro 3 - Missão, Crença e Valores nas Instituições

Fonte: Adaptado Padoveze (2007)

De acordo com Figueiredo (2006), o planejamento é composto de cinco estágios: 1) estabelecer os objetivos da empresa; 2) avaliar os diversos cenários; 3) avaliar os recursos; 4) determinar a estratégia e 5) delinear um programa de ação.

A figura 5 abaixo nos demonstra que o comportamento organizacional e o processo de gestão têm por finalidade buscar a satisfação no aprendizado entre as partes internas e externas, com o foco no capital aplicado (FIGUEIREDO, 2006):

FOCOS ORGANIZACIONAL

IDENTIDADE	Marca, logotipo, razão social, cultura, políticas, estratégias.
RELAÇÕES	Comunicação, integração, relacionamentos, trocas, lideranças, motivação, feedbacks.
PROCESSOS	Atividade, movimento, pessoas trabalhando.
RECURSOS	Equipamentos, máquinas, patrimônio.



Figura 5 - Comportamento Organizacional

Fonte: Adaptado Padoveze (2007)

A aprendizagem é de extrema importância para a organização, assim como a prosperidade adquirida com os capitais próprios. A figura 6 abaixo exemplifica bem isso:

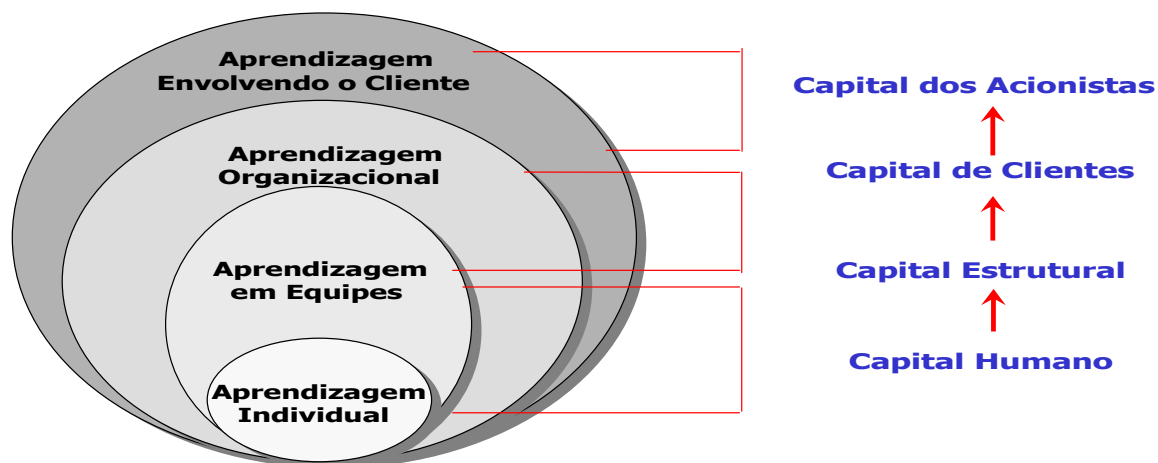


Figura 6 - Aprendizagem

Fonte: Adaptado Figueiredo (2006)

Controle: De acordo com Figueiredo (2006): “controlar é relacionar o controle com o planejamento, estabelecendo que o propósito do controle é assegurar que as atividades da firma estão de acordo com o planejado”.

Após ser estabelecido o planejamento, a tarefa agora é realizar o controle. Abaixo na figura 7 a mesma se apresenta demonstrando o ciclo do planejamento e do controle:

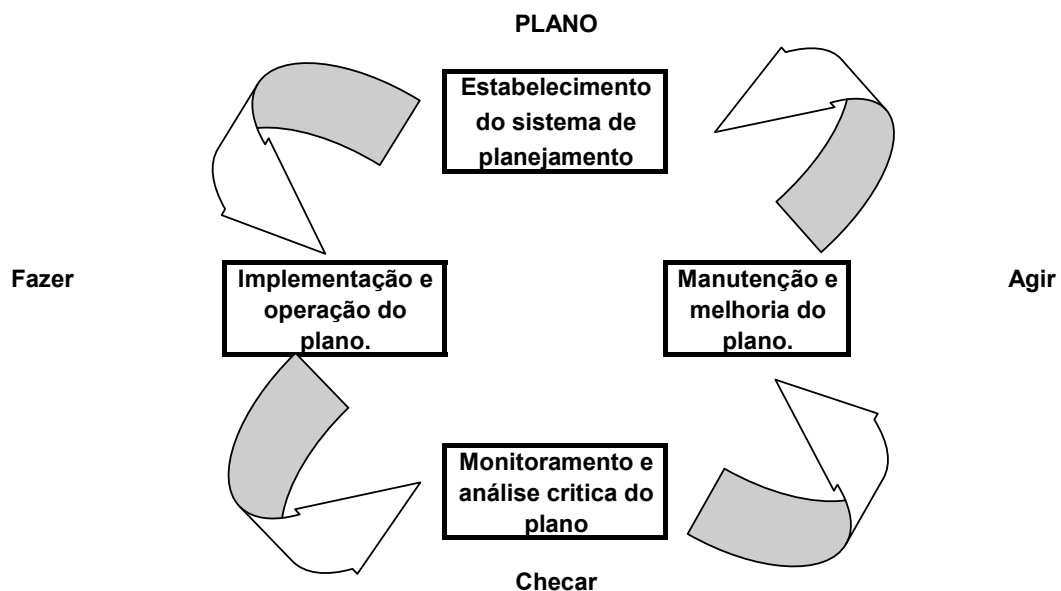


Figura 7 - Modelo de Processo

Fonte: Adaptado modelo PDCA ABNT NBR ISO/IEC 27001:2006

O conceito de controle também é examinado numa estrutura organizacional que visa o desempenho dos objetivos envolvidos na

implementação dos planos. Isto habilita a introdução da ideia da contabilidade por responsabilidade (FIGUEIREDO, 2006).

Bio (1987) afirma que: “controle é composto de relatório de acompanhamento conforme determinado no planejamento da área planejada, objetivando seis pontos”, demonstrados no quadro 4 abaixo:

Objetivos do Controle
a. Análise das causas das variações;
b. Simulação de soluções;
c. Negociação da revisão dos planos/programas com fornecedores e clientes;
d. Validação com a gerência de auditoria de qualidade;
e. Atualização do programa ou revisão orçamentária; e
f. Validação do novo programa/orçamento a nível de empresa.

Quadro 4 - Objetivos do Controle

Fonte: Adaptado Catelli (2007)

Conforme Figueiredo (2006), no processo de controle é dada ênfase a importância do *feedback* de informações no intuito de avaliar se o desempenho real está conforme o planejado, destina-se à avaliação de desempenho, na qual destaca-se o reconhecimento dos fatores comportamentais em associação com o elemento humano na organização.

O controle gerencial mede o progresso alcançado em busca da realização dos objetivos e das metas estratégicas definidas no plano estratégico, esses aspectos de controle são exercidos pela administração central. O controle gerencial sendo uma atividade subordinada que diz respeito ao uso eficiente dos recursos comprometidos com a realização dos objetivos organizacionais. O controle operacional ocupa-se em assegurar que as tarefas definidas no plano operacional estão sendo realizadas com eficiência (FIGUEIREDO, 2006).

Na figura 8 abaixo se tem as formas de controle:

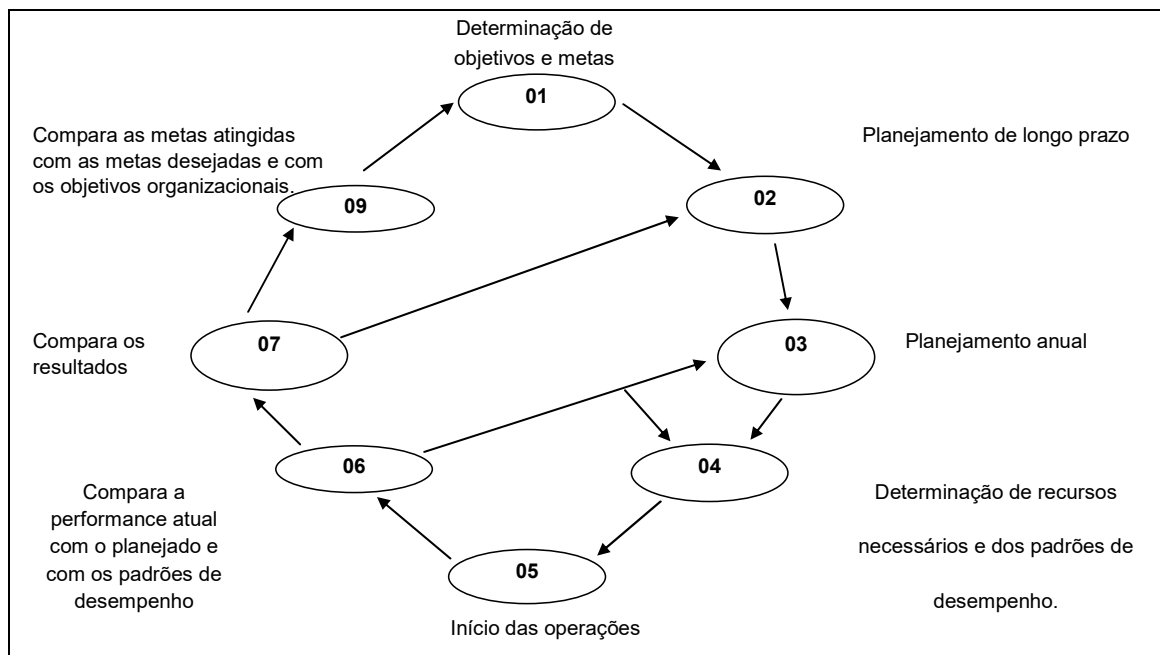


Figura 8 - Controle

Fonte: Adaptado Figueiredo (2006)

A base para o sistema de *feedback* fornece uma grande massa de informação analítica, que é usada no processo de planejamento, também dispõe de dados na forma de avaliar os objetivos planejados. É um instrumento fundamental para o controle das decisões, pois fornece um meio de avaliar continuamente o desempenho planejado com o realizado, o processo decisório envolve ajustamentos diários pelas condições dinâmicas com objetivos de possibilitar escolhas no curso da ação mais apropriado para a implementação das decisões estratégicas. Assim, a informação apresenta-se como fluido vital de qualquer sistema e a responsabilidade pelo desempenho de um sistema de informação (FIECAFI, 2007).

Desta forma esclarece Figueiredo (2006) que um plano reflete as expectativas e as finalidades de alcançar as metas estabelecidas durante um período específico, tendo o propósito de controle as medidas refletem adequadamente a profundidade na quais estas expectativas e finalidades estão sujeitas ao controle organizacional, fornecendo base para o sistema de contabilidade por responsabilidade, que requer uma clara definição dos elementos controláveis em todos os níveis de responsabilidade.

3.1 BASE PARA OS PRINCIPAIS CONTROLES INTERNOS

Pelo motivo das entidades filantrópicas obter benefícios concedidos pelo poder público, tais como: imunidade e isenção de impostos e contribuições e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais e termos de parceria, fica cada vez mais implícito a necessidade de seus controles internos ficarem resguardados, para não perder esses benefícios.

Podemos destacar os principais controles internos, nesses casos são os de caráter financeiro, contábil e fiscal.

Controles financeiros, pois, existe o risco de que o dinheiro arrecado por meio de contribuições não sejam aplicados corretamente, por meio de pagamentos indevidos e incorretos. Já para os riscos de caráter contábil, que seus registros não sejam precisos e estejam em desacordo com as normas da contabilidade, e seus riscos de âmbito fiscais, possam ser ocasionados por recebimento de documentos fiscais em nome da instituição estejam em desacordo, ou fora do período de competência ou ainda que não sejam válidos.

Destaca-se, os modelos e a forma de avaliação dos controles internos.

O modelo COSO I Em 1985, foi criada nos Estados Unidos, por iniciativa do setor privado, a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como Treadway Commission, uma vez que seu primeiro presidente à época era James C. Treadway, Vice-Presidente Executivo e Advogado-Geral de empresa e ex-membro da Securities and Exchange Commission (SEC), a Comissão de Valores Mobiliários norte-americana.

A referida Comissão tinha como finalidade estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis e desenvolver recomendações para empresas públicas e seus auditores independentes, e para as instituições educativas. Esta Comissão foi patrocinada por cinco grandes associações de profissionais de classe ligadas à área financeira, sendo totalmente independente de suas entidades patrocinadoras:

- AICPA - American Institute of Certified Public Accounts (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados);
- AAA - American Accounting Association (Associação Americana de Contadores);

- FEI - Financial Executives Internacional (Executivos Financeiros Internacionais);
 - IIA - The Institute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos);
- e
- IMA - Institute of Management Accountants (Instituto dos Contadores Gerenciais).

Posteriormente, esta Comissão transformou-se em Comitê, conhecido como COSO (abreviatura de The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) - Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway.

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos que agrega representantes do setor privado e atualmente tem o objetivo de assegurar a liderança de pensamento através do desenvolvimento de estruturas e de orientação na gestão de riscos da empresa, controle interno e dissuasão da fraude. É, portanto, uma organização dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

Em 1992, o Comitê publicou o modelo Internal Control - Integrated Framework (Controle Interno - Uma Estrutura Integrada), conhecido como The COSO Report (metodologia COSO I), que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. O modelo mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos, pois, ao definir risco como a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade, introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoramento de riscos em relação ao alcance de objetivos, e não apenas dirigidos para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado.

A abrangência e a importância do documento publicado pelo COSO foram de tal magnitude, que as principais organizações internacionais que editam orientações sobre controles internos, tanto para o setor privado quanto para o setor público, revisaram suas publicações, no sentido de incorporarem o arcabouço conceitual e elementos introduzidos pelo COSO, por exemplo: o AICPA, em 1995; o Basle Committee on Banking Supervision, em 1998; a

International Federation of Accountants - IFAC, em 1998; e o United States General Accounting Office - GAO, em 1999.

Entretanto, a ampla adesão ao modelo COSO I não foi suficiente para estancar escândalos econômico-financeiros e contábeis envolvendo organizações de todos os portes, que sucumbiam de uma hora para outra. A série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão fez com que o COSO encomendasse o desenvolvimento de uma estratégia, que fosse de fácil utilização pelas organizações, para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos.

Como consequência, em 2004, foi publicado modelo Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II, que intensificou a preocupação com os riscos.

O COSO publicou critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade. O modelo concebido e apresentado em julho de 1992, denominado *Internal Control - Integrated Framework* (Controle Interno - Uma Estrutura Integrada), atualmente conhecido como **COSO I**, mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou atenção para fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos.

O modelo ao definir risco como possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade, introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais.

O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa.

Conforme é destacado, o modelo tornou-se referência mundial, pelo fato de:

- Uniformizar definições de controle interno;
- Definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
- Delinear papéis e responsabilidades da administração;
- Estabelecer padrões para desenho e implementação;

- Criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

O modelo estabelece uma estrutura de controles internos e fornece ferramentas de avaliação para uso de empresas e de outras entidades para avaliar seus sistemas de controle.

No modelo COSO I, a integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do COSO), cujas dimensões compreendem os objetivos da organização, as unidades da organização e os componentes de controle, conforme a figura 09 abaixo:

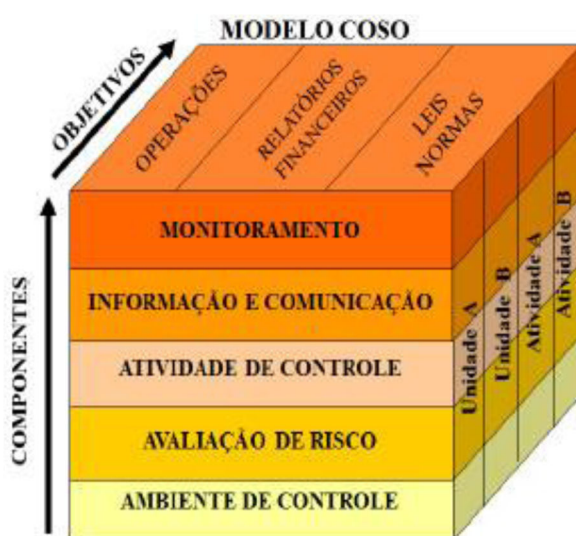


Figura 9 – COSO I

Fonte: National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1985)

Observa-se a figura 9 acima, a primeira dimensão é composta pelos objetivos: operacional (eficiência e eficácia das operações), comunicação (Relatórios financeiros) e conformidade (Cumprimento das regras). Enquanto a segunda dimensão é formada pelas unidades administrativas em suas diferentes configurações (Unidade de negócio, Divisão, Departamento, Setor, etc.) as quais deverão implantar e ser avaliadas.

Por fim, os cinco componentes de controle estão na terceira dimensão: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e o monitoramento.

Como a abordagem teórica do COSO II incorpora a base conceitual do COSO I, todos os componentes da metodologia serão melhor explicitados a seguir.

3.2 O MODELO COSO II

Devido a crescente preocupação com o gerenciamento de riscos, em 2001, o “COSO” solicitou à *PricewaterhouseCoopers* (empresa que presta serviços de auditoria, consultoria tributária e societária, consultoria de negócios em diversos países) que desenvolvesse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para que elas pudessem avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos.

O período de desenvolvimento dessa estrutura foi marcado por uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, que gerou prejuízos de grande proporção a investidores, empregados e outras partes interessadas. Em meio a esses eventos, vieram solicitações de melhoria dos processos de governança corporativa e gerenciamento de riscos, por meio de novas leis, regulamentos e de padrões a serem seguidos.

Em 2004, foi publicado modelo ***Enterprise Risk Management – Integrated Framework*** (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como **Coso ERM** ou **Coso II**.

Em relação ao modelo anterior, o COSO agregou entre as categorias de objetivos, o estratégico e mais três componentes, totalizando oito componentes de controle (ambiente interno, **fixação de objetivos**, **identificação de eventos**, avaliação de riscos, **resposta a risco**, atividades de controle, informações e comunicações, e monitoramento) inter-relacionados do gerenciamento de riscos corporativos, pela qual a administração gerencia a organização ampliando, desse modo, o conceito de controle interno como exemplifica a matriz tridimensional apresentada abaixo como figura 10:

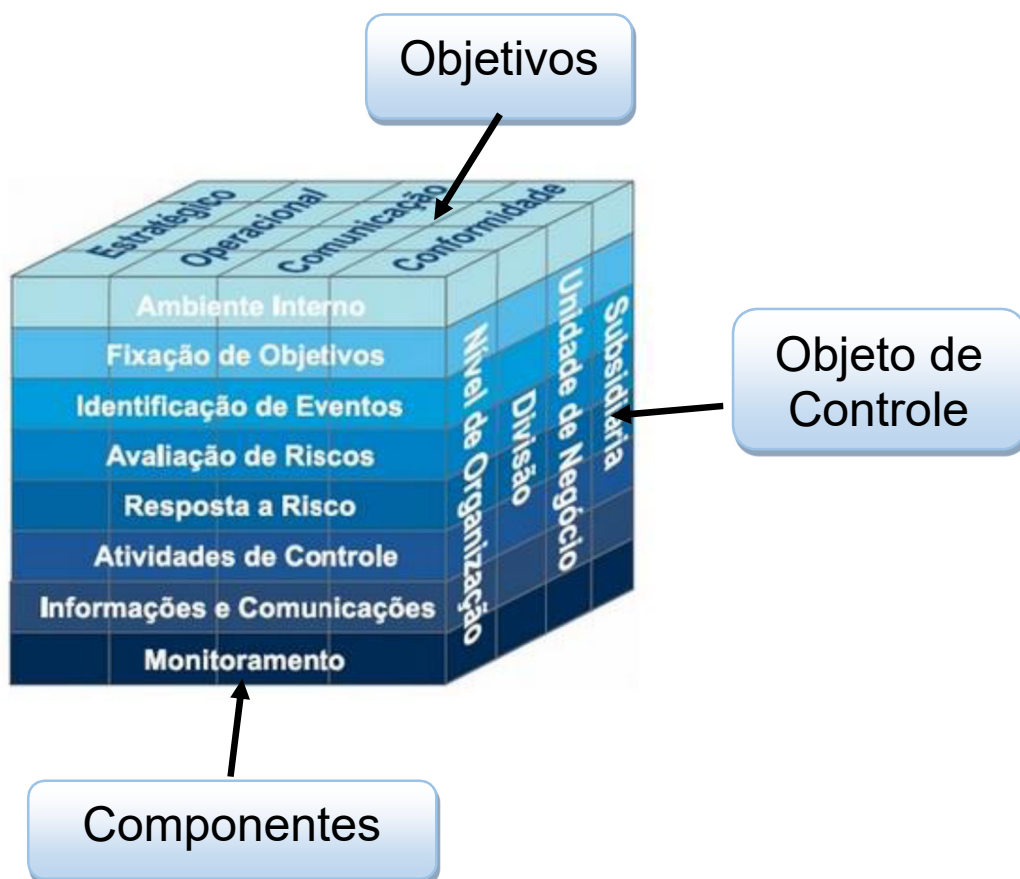


Figura 10 – COSO II

Fonte: National Commission on Fraudulent Financial Reporting (2004)

Analisa-se a figura 10 acima, e verifica-se a face superior do cubo apresenta os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco; a face frontal representa os componentes do gerenciamento de riscos, ou, o que é necessário fazer para atingir os objetivos; a face lateral representa os níveis da organização objetos da gestão de riscos.

Observe-se que a visão integrada dos elementos do modelo demonstra o contexto das ações da direção ao gerenciar os riscos da organização. Pode-se, assim, vislumbrar essa gestão tanto ao nível da entidade como um todo, como para cada parte que a compõe:

- Objetivos, riscos e controles da organização como um todo;
- Objetivos, riscos e controles de uma divisão, unidade de negócio, departamento ou seção da organização;
- Objetivos, riscos e controles de um macroprocesso, processo ou de uma atividade.

Como já mencionado, o Coso II ampliou o alcance dos controles internos, oferecendo um enfoque mais robusto e extensivo ao tema, ao integrar

técnicas de gerenciamento de riscos, sem abandonar, mas incorporando o Coso I.

A nova postura defendida pelo modelo é que o controle interno deve integrar a gestão de riscos de modo a prever e a prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização, que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos. Evoluiu-se, assim, da gestão centrada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários tornam-se responsáveis pela gestão de riscos e adquirem consciência dos objetivos do controle interno.

Assim, a atenção volta-se primeiramente para identificação dos riscos que possam impactar os objetivos da organização nas quatro categorias definidas pelo modelo para, em seguida, avaliar a forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio de controles internos e de outras respostas.

Adiante são definidos a seguir os elementos que devem constituir um sistema de controle interno eficaz conforme o modelo COSO II.

a) Objetivos

Para a realização dos objetivos fundamentais estabelecidos na missão e visão da organização o modelo estrutural definiu quatro categorias de objetivos comuns a praticamente todas as organizações (face superior do cubo), os quais devem ser previamente fixados (componente Fixação de Objetivos) para permitir a identificação (componente Identificação de Eventos) e análise de riscos (componente Avaliação de Riscos) que poderão impactá-los, formando uma base de conhecimento para definir como esses riscos deverão ser gerenciados (componente Resposta a Riscos).

Essas categorias de objetivo são as seguintes:

1. **Estratégico:** relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade da organização. Referem-se às metas de alto nível, alinhadas e servindo de suporte à missão.
2. **Operacional:** efetividade e eficiência das operações e adequada salvaguarda de ativos e recursos contra perdas, mau uso ou danos.
3. **Comunicação:** confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para dar suporte ao processo decisório e para o cumprimento das obrigações de *accountability*.

4. **Conformidade:** aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

De acordo com o COSO, essa classificação possibilita um enfoque nos aspectos distintos do gerenciamento de riscos de uma organização. Apesar de essas categorias serem distintas, elas se inter-relacionam, uma vez que determinado objetivo pode ser classificado em mais de uma categoria, tratam de necessidades diferentes da organização e podem permanecer sob a responsabilidade direta de diferentes executivos. Essa classificação também permite diferenciar o que pode ser esperado de cada categoria de objetivos.

b) Objetos de controle

A face lateral do cubo representa os níveis ou áreas da organização que são objeto da gestão de riscos e da incidência do controle interno. Observe-se que a visão integrada dos elementos do modelo demonstra o contexto das ações da administração ao gerenciar riscos e estabelecer controles na organização, em nível da entidade como um todo ou em nível da cada parte que a compõe. Assim temos:

- Objetivos, riscos e controles em nível da organização ou de partes dela (divisão, unidade de negócio, departamento, projeto, seção etc.);
- Objetivos, riscos e controles em nível de atividades (macroprocessos, processos, subprocessos, operações, sistemas ou atividades dentro desses).

a) Componentes

A face frontal do cubo representa oito componentes do gerenciamento de riscos, incorporando o sistema de controle interno, ou seja, aquilo que é necessário prover (os meios) para atingir os objetivos estabelecidos nas categorias da face superior do cubo. O modelo é composto de oito componentes inter-relacionados, por meio dos quais uma organização gerencia os riscos de maneira integrada ao processo de gestão.

Na concepção do COSO para avaliar o sistema de controle interno de uma organização é necessário avaliar a presença e o funcionamento de cada um dos componentes da estrutura, quais sejam:

- Ambiente de controle (no Coso II, Ambiente interno)
- Avaliação de risco

- Atividades de controle
- Informação e comunicação
- Monitoramento

Note-se, ainda, que aos elementos acima, do Coso I, o Coso II acrescentou os seguintes, de maneira a permitir uma abordagem mais consistente do gerenciamento de riscos:

- Fixação de objetivos
- Identificação de eventos
- Resposta a risco

O estudo e o entendimento do detalhamento desses componentes são de importância fundamental para a realização de trabalhos de avaliação, pois eles constituem a base dos critérios de avaliação de estruturas de gestão de riscos e controle interno em nível de entidade e para a implementação e avaliação de controles em nível de atividades, processos ou operações específicas.

As definições de cada componente do gerenciamento de riscos corporativos estão sumarizadas abaixo:

Definições dos componentes

☐ Ambiente Interno

Descrição

O ambiente interno é um dos mais importantes componentes da estrutura. Ele é a base, o alicerce para todos os outros componentes da gestão de riscos e do sistema de controle interno, provendo disciplina e estrutura e proporcionando a atmosfera na qual as pessoas conduzem cotidianamente suas atividades e executam suas responsabilidades. O ambiente interno é moldado pela história e cultura da organização e, por sua vez, molda, de maneira explícita ou não, a maneira como os negócios nela são conduzidos. É o que chamamos de tom da organização, refletindo a cultura de riscos e a forma como eles são encarados e gerenciados, influenciando a consciência de controle das pessoas. Compreende ao tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite ao ímpeto, à integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão. Os fatores que compõem o ambiente interno incluem integridade e valores éticos, competência das pessoas, "perfil dos superiores" (ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial: "*o exemplo vem de cima.*"), estrutura organizacional e de governança, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos humanos.

☐ ☐ Fixação de objetivos

As metas devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos. Definir os objetivos é, pois, uma pré-condição para identificação de riscos e para avaliação e definição de estratégias para gerenciá-los (**resposta a riscos**). O modelo coso requer que todos os níveis da organização tenham objetivos fixados e comunicados, ou seja, no nível da organização como um todo e para todas as divisões, processos e atividades. Além disso, para cada objetivo, a organização deve estabelecer padrões de como eles devem e podem ser atingidos e como o seu grau de atingimento deve ser mensurado.

☐ ☐ Identificação de eventos

Uma vez fixados os objetivos, devem-se identificar os eventos ou **riscos-chave** que ameacem o seu cumprimento. A identificação de eventos consiste em identificar a existência de situações que possam impedir ou a ausência de situações consideradas necessárias ao alcance dos objetivos-chave fixados, tanto em nível da organização como um todo como em cada nível significativo de suas atividades (unidades de negócio, operações e processos organizacionais). Os acontecimentos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos (ameaças) e oportunidades (eventos positivos). Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos. A identificação de riscos é o processo de busca, reconhecimento e descrição de **eventos** e envolve a identificação das **fontes de risco**, das

☐ ☐ Avaliação do risco

Os riscos são analisados, considerando-se a probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados, ou seja, uma vez identificados, os riscos devem ser avaliados sob a perspectiva de probabilidade de sua ocorrência e consequências de sua materialização. O objetivo da avaliação é formar uma base para o desenvolvimento de estratégias para tratamento dos riscos identificados (resposta a risco), de maneira a diminuir a probabilidade de sua ocorrência e/ou a magnitude de suas consequências. A avaliação de riscos pode ser feita por meio de análises qualitativas e quantitativas, ou da combinação de ambas. Os gestores são responsáveis pela avaliação dos riscos no âmbito das unidades de negócio, de processos e atividades que lhes são afetos. A alta administração deve avaliar os riscos no nível da organização, desenvolvendo uma visão de riscos de forma consolidada (perfil de risco). Riscos devem ser avaliados quanto à condição de inerentes e residuais.

☐ ☐ Resposta a risco

É o processo de desenvolver e determinar estratégias para gerenciar os riscos identificados. A administração escolhe as respostas aos perigos - evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando - desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco. **Evitar** é a decisão de não iniciar ou de descontinuar a atividade sujeita ao risco. **Reduzir** é a adoção de medidas para reduzir a probabilidade ou a

☐ ☐ Atividades de controle

consequência dos riscos ou até mesmo ambos. **Compartilhar** é mitigar a consequência e/ou probabilidade de ocorrência do risco por meio da transferência ou compartilhamento de uma parte do risco, mediante contratação de seguros, operações de *hedging* ou terceirização de atividades nas quais a organização não tem *expertise*. **Aceitar** é não tomar, deliberadamente, nenhuma medida para alterar a probabilidade ou a consequência do risco.

Ao selecionar respostas a riscos, a administração deve identificar as atividades de controle necessárias para assegurar que tais respostas sejam executadas de forma adequada e oportuna. As atividades de controle consistem em políticas e procedimentos estabelecidos, e de fato executados, para atuar sobre os riscos e contribuir para que os objetivos da organização sejam alcançados dentro dos padrões estabelecidos. Elas devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, conforme requeridas pelas decisões de resposta a riscos. Elas incluem uma gama de **controles preventivos e detectivos**. Exemplos de controles preventivos e detectivos: atribuição de autoridade e limites de alçada; procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções ou atividades; rotatividade de funções; revisões independentes, verificações e conciliações; avaliações de desempenho operacional; avaliações de operações, processos e atividades; supervisão direta; controles de acesso a recursos e registros.

☐ ☐ Informação e comunicação

A importância do controle interno para a gestão das organizações está no seu potencial informativo para dar suporte ao processo decisório em todos os níveis, de maneira que todos possam cumprir suas responsabilidades, favorecendo o alcance dos objetivos. Todos na organização devem receber mensagens claras quanto ao seu papel e ao modo como suas atividades influenciam e se relacionam com o trabalho dos demais na consecução dos objetivos fixados. A habilidade da administração para tomar decisões apropriadas é afetada pela **qualidade da informação**, que deve ser **apropriada, oportuna, atual, precisa e acessível**, fluindo do nível da administração para o nível de execução – transmitindo diretrizes e correções de rumo – e no sentido inverso – transmitindo dados e resultados relacionados aos objetivos perseguidos. As informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma, e no prazo, que permitam que cumpram as responsabilidades. A comunicação pode ser feita em diversos meios, como manuais de políticas e procedimentos, memorandos, mensagens de correio eletrônico, quadro de avisos, videoconferências, vídeos institucionais, páginas na internet/intranet, blogs, canais de redes sociais. As políticas e procedimentos relacionados às atividades de controle e as regras internas necessárias ao funcionamento da entidade, tais como políticas corporativas, procedimentos e fluxos operacionais, funções e responsabilidades devem ser formalmente comunicadas por meio de instrumentos de normatização interna, com fácil acesso aos funcionários.

☐ ☐ Monitoramento

O objetivo do monitoramento é avaliar a qualidade do controle interno ao longo do tempo, buscando assegurar que ele continue a funcionar efetivamente como previsto, que as respostas aos riscos e as

atividades de controle sejam modificadas
apropriadamente, de acordo com

d) Avaliação dos controles internos

O processo de avaliação dos controles internos conforme descrito no modelo COSO corresponde ao Monitoramento, oitavo componente do COSO II (equivalente, ao quinto elemento do COSO I).

Como visto, o monitoramento pode ocorrer por meio de avaliações contínuas, sendo este procedimento realizado pela própria administração; de forma independente (separada), ou seja, por meio de avaliações específicas realizadas por auditorias internas ou externas e ainda a partir da combinação de ambas.

A avaliação de controles internos como sendo um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos.

A avaliação de controle interno visa a avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que, na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública sejam obedecidos; as operações sejam executadas com eficiência, eficácia e efetividade, de maneira ordenada, ética e econômica e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; as informações e os registros produzidos sejam íntegros, confiáveis e estejam disponíveis para apoiar o processo decisório e para o cumprimento das obrigações de prestar contas; e os recursos, bens e ativos públicos sejam protegidos de maneira adequada contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

Além disso, afirma que a responsabilidade por conceber, implantar, manter e monitorar controles internos para assegurar os objetivos acima mencionados é da administração, cabendo à controladoria/auditoria interna ou ao órgão de controle interno da entidade avaliar a qualidade desses processos.

A avaliação de controles internos ocorre em dois níveis, a depender dos objetivos de auditoria: em nível de entidade (*entity level assessment*) e em nível de atividades (*transaction-Level assessment*).

Em nível de entidade, quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação global do sistema de controle interno (unidades de negócio, secretarias, superintendências, departamentos, áreas etc.) com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz. Em outras palavras, significa diagnosticar a presença e o funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle interno utilizada como referência.

E, em nível de atividades, quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação do controle interno em nível operacional que incidem direta ou indiretamente sobre determinados processos ou operações específicas, revisando, seus objetivos-chave, identificando os riscos relacionados e avaliando a adequação e o funcionamento dos controles adotados para gerenciá-los. Em outras palavras, significa avaliar se os controles internos, em nível operacional, estão apropriadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos, e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração nos níveis tático e estratégico da organização.

Em geral, as avaliações nesses dois níveis são executadas em um mesmo ou em trabalhos sequenciais, realizando-se, primeiro, a avaliação em nível de entidade e, em seguida, em nível de atividades.

d.1) Avaliação em nível de entidade

Para o processo de avaliação de controles internos em nível de entidade, desenvolvemos em três fases distintas: planejamento, execução e relatório, seguido do acompanhamento ou monitoramento das recomendações sugeridas.

A etapa do planejamento envolve basicamente três atividades: levantamento prévio, definição ou revisão da estrutura de controle e desenvolvimento dos instrumentos de avaliação.

O produto final dessa etapa é a consolidação das informações em plano de trabalho com o cronograma das atividades e dos recursos necessários para a execução da auditoria e elaboração do relatório final. Sinteticamente, nesta fase é necessário ter conhecimento e compreensão sobre a organização (missão, objetivos, estrutura organizacional e governança, contexto operacional,

marco legal e regulatório), para em seguida definir ou revisar a estrutura de controle interno em funcionamento com base em modelos conceituais e critérios existentes.

A estrutura de controle interno, assim delineada, servirá de base para a determinação inicial das fontes de informação, das técnicas de auditoria e para o desenvolvimento dos instrumentos que serão utilizados para realizar a avaliação do controle interno em nível de entidade ou de atividades.

Os instrumentos de avaliação podem assumir diversas formas e serem aplicados de maneiras diferentes, dependendo da natureza da informação que se pretende obter e das características de suas fontes, da técnica que será utilizada para a sua obtenção e tratamento e da necessidade de documentação das evidências para sustentação das deficiências constatadas.

As técnicas mais utilizadas em avaliações de controles internos são entrevista, pesquisa, observação direta e exame documental. Por conseguinte, os instrumentos para aplicá-las configurar-se-ão como: roteiros de entrevistas, questionários de pesquisa, roteiros de observação direta e procedimentos para exames documentais.

Questionários são utilizados na aplicação dos testes de controle para auxiliar o julgamento do gestor tornando o tratamento dos dados e os resultados mais objetivos.

A fase de execução envolve os testes de controle (desenho e eficácia operacional) e a avaliação a partir dos resultados dos testes de controle. Em síntese, o teste de desenho avalia a concepção (forma de implementação) do controle e o teste de efetividade operacional avalia o seu funcionamento, isto é, se está atingindo os objetivos para os quais foi concebido e aplicado. Nesta fase são aplicados os instrumentos de avaliação elaborados na etapa de planejamento e adotados procedimentos de auditoria para testar o funcionamento dos controles existentes.

A fase final é a comunicação de resultados por meio do relatório seguido do monitoramento (*follow-up*).

d.2) Avaliação em nível de atividades

Também chamada avaliação do controle interno em nível operacional, cujo objetivo é avaliar se os controles internos, no nível operacional das atividades, estão apropriadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as

respostas a riscos definidas pela administração. Em síntese, consiste em revisar objetivos-chave de processos e atividades neles contidas, identificar e avaliar riscos relevantes relacionados a esses objetivos, bem como os controles que a gestão adota para administrá-los. Consiste em uma avaliação mais minuciosa dos controles internos.

Nesse tipo de avaliação é necessário que o auditor tenha conhecimento sobre as diversas dimensões das atividades na organização que podem assumir uma visão de macroprocessos, processos, subprocessos, atividades e tarefas.

A palavra ‘atividade’ é um termo genérico para expressar o trabalho que uma organização executa via processos organizacionais. Assim, processos, subprocessos e tarefas são tipos de atividade. Em sentido amplo, as atividades são representadas pelos processos organizacionais, que refletem os fluxos de trabalho cotidianos da organização.

Dentro de um processo coexistem dois tipos de atividades, cuja compreensão é de muita importância para os trabalhos de avaliação: atividades de execução (ou de consecução ou de transformação) e atividades de controle.

As atividades de execução integram diretamente o processo de transformação.

As atividades de controle, muito embora sejam parte do processo, não atuam sobre a transformação, sendo executadas para garantir que as primeiras ocorram conforme os requisitos. Portanto, o foco das atividades de controle são as atividades de execução.

Compreender essa diferenciação é importante para o adequado preenchimento da matriz de riscos e controles.

Os processos podem ser representados graficamente por meio de modelos abstratos, como desenhos, diagramas, fluxogramas ou mapas de processo.

O nível de detalhamento dos processos por meio de modelos de representação depende da profundidade do escopo da avaliação, porém, em qualquer caso, deve ser apenas o suficiente para permitir à equipe revisar os objetivos-chave dos processos e das atividades neles contidas, identificar riscos relevantes a eles relacionados e os controles internos que a gestão adota para administrá-los.

Para decidir quais processos devem ser avaliados, primeiro é necessário perguntar:

- a. Quais os objetivos-chave da organização;
- b. Quais os processos que dão suporte a esses objetivos;
- c. Quais os riscos-chave relacionados a esses processos.

Esse processo de determinar quais processos deve ser avaliado denomina-se priorização de processos críticos. Consideram-se como críticos aqueles processos que têm uma natureza estratégica para o sucesso institucional, sejam eles finalísticos ou de apoio.

A fase de planejamento de uma avaliação de controles internos em nível de atividades envolve a identificação dos objetivos-chave dos processos e das atividades neles contidas, dos riscos relevantes relacionados e dos respectivos controles que a gestão adota para gerenciar os riscos.

Nesta fase devem ser coletadas todas as informações necessárias sobre o processo por meio de documentos, registros e entrevistas com os executores das atividades visando mapear e descrever todo o processo com a finalidade de elaborar a matriz de riscos e controles relacionados.

Uma vez levantado e documentado o processo, deve-se proceder a sua validação, que é o procedimento de confirmação pelo qual o auditor assegura que o processo, tal como foi registrado, é o que está sendo efetivamente praticado, podendo ser realizado por meio de procedimento de confirmação ou confirmado pelo responsável pelo processo. Em seguida a matriz de riscos e controle deverá ser elaborada com base nas atividades mais relevantes do processo evidenciando os riscos relacionados aos objetivos de cada atividade que, em uma visão global, poderiam passar despercebidos, bem como os controles adotados em função desses riscos ou a inexistência deles, permitindo à equipe fazer uma avaliação preliminar de adequação dos controles internos, de modo a determinar a extensão dos exames e os procedimentos que serão aplicados na realização dos testes de controle.

E, por fim a última etapa da fase de planejamento que consiste no planejamento dos testes de controle, o trabalho da equipe consiste em determinar as atividades de controle que serão testadas, a população ou a amostra de operações que serão submetidas a testes, orientando-se pela Matriz

de Riscos e Controles, bem como em desenvolver os procedimentos de auditoria que conduzirão a equipe na aplicação dos testes. Nesta etapa são definidos os instrumentos de avaliação que serão adotados na condução dos trabalhos.

As demais fases que abrangem a execução e comunicação dos resultados são semelhantes ao abordado na avaliação dos controles internos em nível de entidade.

3.2.1 Limitações

O controle interno tem limitações e, portanto, não pode oferecer segurança absoluta; auxilia, mas não garante que objetivos serão atingidos.

A eficácia do controle interno está sujeita a limitações tanto de implementação como de funcionamento, assim, não importa quão bem tenham sido desenhados, jamais se pode esperar segurança absoluta.

Segundo a Intosai, controle interno, por si só, não pode transformar uma administração essencialmente ruim em boa administração. E, ainda, as limitações na eficácia do controle interno devem ser estabelecidas a fim de evitar expectativas exageradas, devido à má compreensão de seu efetivo alcance.

Entre as possíveis limitações existentes, cita-se: a possibilidade de falhas; erros de julgamentos em decisões; a ocorrência de eventos externos além da ingerência dos administradores; o conluio entre empregados; a sua transgressão por parte da própria administração; funcionários não foram adequadamente instruídos com relação às normas internas; funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias e a consideração de custo x benefícios que deve ser feita, uma vez que os controles não podem custar mais do que aquilo que é controlado.

3.3 A CONTABILIDADE E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

3.3.1 Ciência Contábil

Sá (1995) afirma que “a Contabilidade é a Ciência que estuda os fenômenos patrimoniais sob o aspecto do fim azienda”. Com tal pronunciamento,

o autor explica que azienda são empresas ou entidades. A primeira que exploram finalidades lucrativas (como casas de comércio ou indústrias) e a segunda com finalidade humana e social sem fins lucrativos (como templos religiosos, sociedades recreativas, de assistência social, educacional, científico, etc.).

3.3.2 Evolução Histórica

A evolução ocorre em todas as esferas mundiais, assim como em todos os campos e setores. O homem evoluiu muito com o passar dos anos e a ilustração que nos remete a isso se encontra logo abaixo na figura 11:

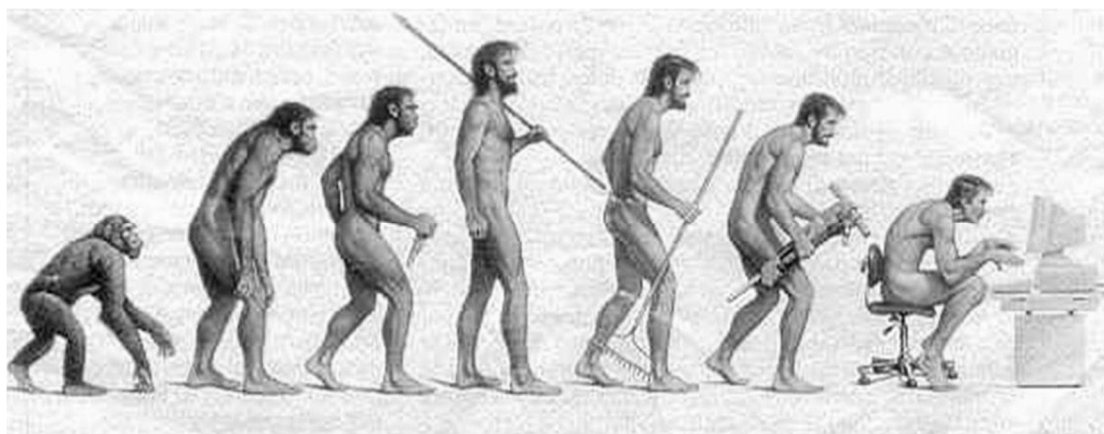


Figura 11 - A Evolução Humana
Fonte: Blog Google Ciências, 2008.

A contabilidade sendo uma das ciências mais antigas da humanidade quanto o próprio ser humano, surgindo antes mesmo da escrita, marca o final do período pré-histórico e tem como objetivo controlar as posses e riquezas, ou seja, o patrimônio, conforme afirma com propriedade o autor Schmidt (2000 apud ÁVILA, 2006):

Em sítios arqueológicos do Oriente foram encontrados materiais por civilizações pré-históricas que caracterizam um sistema contábil utilizado entre 8000 e 3000 a.C. constituído de pequenas fichas de barro. Essas escavações revelam fatos importantes para contabilidade, colocando-a como mola propulsora da criação da escrita e da contagem abstrata (SCHIMIDT, 2000 apud ÁVILA, 2006, p. 20)

Para Ávila (2006, p. 19), “A contabilidade atualmente é uma poderosa ferramenta que auxilia no encaminhamento de informações sobre as situações econômico-financeiras da empresa”.

De acordo com Sá (2005), o primeiro e mais famoso trabalho sobre as partidas dobradas ocorreu em 1494 na Itália, com o título Método das Partidas

Dobradas, tendo como autor o frei italiano Luca Pacioli. Segundo Jund (2004): “não há débito sem crédito correspondente, sendo essa a essência universal desse método”. Conforme pode visualizar no quadro 05 abaixo:

Natureza		Para o saldo	
DAS CONTAS	DO SALDO	AUMENTAR	DIMINUIR
ATIVO = BENS E DIREITOS	D	D	C
PASSIVO = OBRIGAÇÕES COM TERCEIROS	C	C	D
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	C	C	D
RECEITAS	C	C	D
DESPESAS E CUSTOS	D	D	C
CONTAS RETIFICADORAS DO ATIVO	C	C	D
CONTAS RETIFICADORAS DO PASSIVO	D	D	C

Quadro 5 - Resumo do Mecanismo de Débito e Crédito
Fonte: Adaptado Jund (2004 p.13)

A ascensão da escola européia para ludícibus (2004) ocorreu após Luca Pacioli, quando se deu a disseminação da escola italiana por toda Europa entre os séculos XIII a XIX, chamado de um período científico. Assim como que com o aparecimento das gigantescas corporações, marcando a era da globalização com o destaque ao mercado de capitais. Desta forma, constitui no avanço das teorias e práticas contábeis norte-americanas, a ascensão econômica e cultural norte-americana a partir de 1920.

3.3.3 Sistema de informação contábil e seus usuários

A contabilidade se apresenta como um sistema de informação por promover seus registros nas empresas, utilizando-se destes dados como uma ferramenta de gestão no momento da tomada de decisão, com o intuito de auxiliar a empresa e/ou entidade em seu processo gerencial.

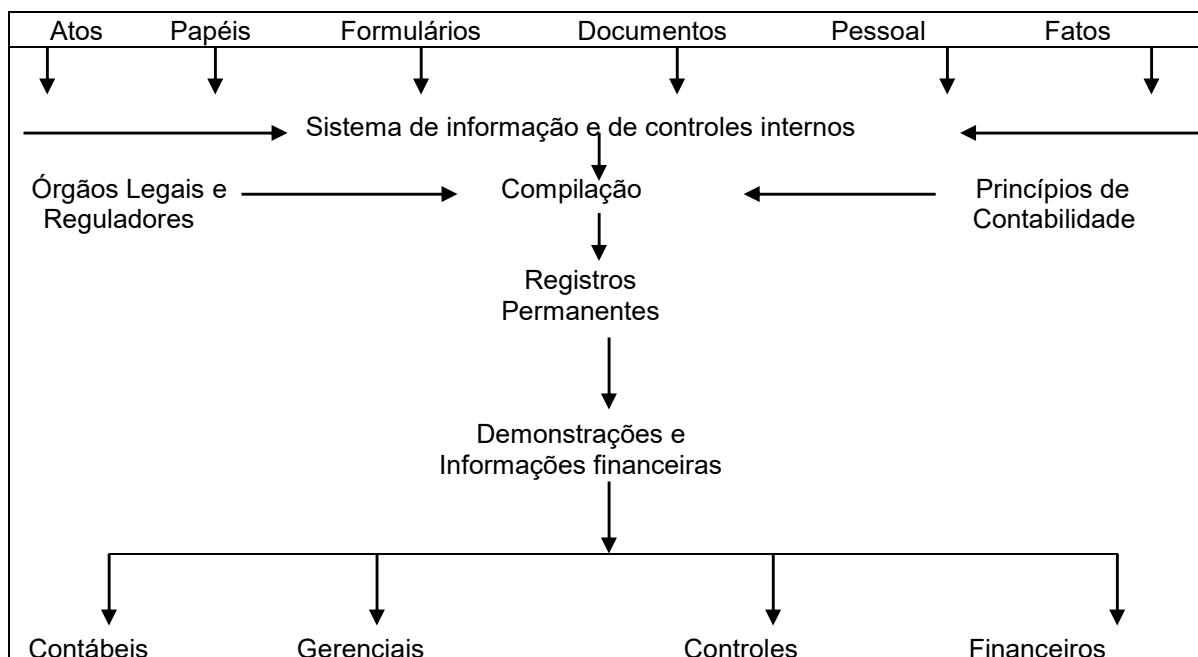
Jund (2004, p.10) afirma que: “A ciência contábil em todo processo histórico desenvolveu uma metodologia própria”.

De acordo com Attie (1998) contabilidade é:

A contabilidade tem a finalidade precípua de promover os meios informativos e de controle com o intuito de coletar todos os dados ocorridos na empresa e que tenham, ou possam ter, impactos e causar variações em sua posição patrimonial. A contabilidade é o instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da administração da entidade (ATTIE, 1998, p.24),

Os meios informativos criam sistemas de informação para atender a todos os usuários das informações contábeis, para que possam gerar informações com qualidade e precisão no momento da leitura dos seus

respectivos relatórios durante seu processo gerencial. O quadro 6 abaixo demonstra um sistema de informação contábil:



Quadro 6 - Fundamentos

Fonte: Adaptado Attie (2004, p.24)

No quadro 6 acima fica caracterizada as operações e a captação das informações.

Segundo Attie (2004): “a metodologia contábil consiste na captação, classificação, cálculos das operações caracterizadas pela documentação interna ou externa”.

Para Jund (2004):

A contabilidade, portanto, deve ser vista como um sistema de informações, cujo método de trabalho consiste simplificadaamente em coletar, processar e transmitir dados sobre a situação econômico-financeira de uma entidade, em determinado momento, e sua evolução em um dado período (JUND 2004, p. 10).

Entende-se então que a informação é um dado coletado e processado de forma clara, simples e objetiva para que o usuário possa entender e utilizar das informações geradas e disponibilizadas, realizando análises e controlando relatórios gerenciais e financeiros como uma ferramenta de gestão.

3.3.4 Princípios Fundamentais de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC 750, de 29 de novembro de 1993, disciplinou e aprovou os princípios fundamentais

de contabilidade, elencados no art. 3º e conceituando-os em seus artigos 4º ao 10º:

- Artigo 4º - Princípio da entidade;
- Artigo 5º - Princípio da continuidade;
- Artigo 6º - Princípio da oportunidade;
- Artigo 7º - Princípio do registro pelo valor original;
- Artigo 8º - Princípio da atualização monetária;
- Artigo 9º - Princípio da competência;
- Artigo 10º - Princípio da prudência.

Para Jund (2004, p. 14): “Os princípios fundamentais de contabilidade são premissas básicas acerca dos fenômenos econômicos contemplados pela contabilidade, que formam o arcabouço necessário à composição da estrutura”.

Conforme exposto, Jund (2004) apresenta em sua obra os seguintes princípios demonstrados no quadro 7 abaixo:

Os Princípios Contábeis
Custo como base de valor; Realização da receita; Confronto das despesas com as receitas no período contábil; Denominador comum monetário.

Quadro 6 - Princípios Contábeis
Fonte: Adaptado Jund (2004, p. 14)

A seguir apresentam-se as Convenções e os Postulados da Ciência Contábil que acrescentam a estrutura aos princípios contábeis.

A contabilidade possui regras básicas de interpretação e de aplicação dando um padrão a ser seguido, conforme Ribeiro (2005):

Os princípios propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos postulados, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (os postulados). Os princípios constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos postulados (RIBEIRO, 2005, p. 9)

Há diversas formas de tratar os princípios contábeis: no Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM); o Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Ipecaf); o Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Lei 6404/76, versam sobre as normas destinadas às empresas de capital aberto ou fechado, regulamentam os

princípios e normas de contabilidade, (JUND, 2004). Observa-se no quadro 8 abaixo:

Lei nº 6404/76	Ipecaf/CVM/Ibracon	CFC	Conceito
A1. Entidade	A1. Entidade	A1. Entidade.	O Patrimônio da PF não se confunde com o patrimônio da PJ: Empresa x Sócios
A2. Continuidade	A2. Continuidade	A2. Continuidade.	Quando se constitui uma empresa, espera-se que ela existirá por prazo indeterminado, diferente das que são constituídas com prazo determinados.
B1. Custo como base do valor	B1. Custo como base do valor	B1. Requisito pelo valor nominal e atualização monetária.	Os bens devem ser registrados pelo valor da compra - entradas - exceção se o valor de mercado for menor.
B2. Realização da receita	B2. Realização da receita	B2. Oportunidade.	O momento do reconhecimento da receita auferida.
B3. Competência de exercícios	B3. Confronto das despesas com as receitas no período contábil.	B3. Competência de exercícios e oportunidades.	Período para apropriação de receitas e despesas para apuração do resultado contrapõe o regime de caixa.
B4. Denominador comum monetário	B4. Denominador comum monetário.	B4. Atualização monetária.	Capacidade de agregação de valores contábeis. Ressalta-se a proibição de correção monetária imposta pela Lei nº 9.249/95.
C1. Objetividade	C1. Objetividade	Não considerado.	Certeza quanto à informação dos valores a serem registrados.
C2. Conservadorismo	C2. Conservadorismo	C2. Prudência.	Custo ou mercado dos dois o menor. Adoção de menor valor para componentes do ativo e maior para do passivo.
C3. Materialidade	C3. Materialidade	Não considerado.	Apropriar os valores imateriais diretos em resultados.
C4. Consistência	C4. Consistência	Não considerado.	O mesmo que uniformidade, ou seja, manter critérios na avaliação pelos diversos períodos. Em caso de mudança, deverão ser evidenciados aos usuários.

Quadro 7 - Comparativo dos Princípios Contábeis
Fonte: Adaptado Jund (2004, p. 19)

O quadro 8 acima demonstra um comparativo dos princípios contábeis tratados por diversos órgãos reguladores de mercado.

A contabilidade pode ser conceituada, pelo menos, sob três ângulos conforme cita Iudícibus (2004):

O primeiro ângulo é acompanhar as variações quantitativas e qualitativas do patrimônio, o segundo ângulo baseia-se pelo ponto de vista do usuário que lhe seja entregue a um custo razoável as informações e análises que permitirão uma ágil tomada de decisão e o terceiro ângulo conforme o doutrinador que permita avaliar os recursos colocados à disposição do sistema, de inferir na eficiência e eficácia com que os mesmos foram manipulados (IUDÍCIBUS, 2004)

De acordo com o FIPECAFI (2007), os homens se organizam para satisfazer sua necessidade, constituem diversos organismos sob forma de entidades industriais, comerciais, financeiras, recreativas, desportivas, religiosas, familiares e para fazer o bem comum, sendo desta forma para o atendimento dos propósitos à que foram constituídas.

Pereira (2007) citado por Lodi (1987):

É uma nova visão de compreensão no contexto das organizações empresariais em referência ao estudo de uma metodologia que permite a delimitação do objeto da abordagem sistêmica, esse estudo refere-se aos diversos ramos dos sistemas aplicados dentro das organizações, que transcende os problemas tecnológicos da realidade, e exige uma reorientação das ciências, atingem uma ampla gama de ciências desde a física, as ciências sociais e é operativa com vários graus de sucesso (Pereira, 2007 apud LODI, 1987, p. 199).

Com a visão sistêmica da organização abordando características para consecução de um fim comum com inter-relacionamentos no conjunto dos ambientes das atividades, a empresa pode ser visualizada como um processo de transformação de recursos (materiais, humanos, tecnológicos etc.) em produtos e serviços, composto de diversos, processos menores, interdependentes, conforme descreve FIPECAFI (2007) citado por Bio (1985):

Uma empresa excede a “soma” de atividades isoladas, tais como: vender, comprar, controlar pessoal, produzir, pagar e receber. (...). Ela deve ser considerada como algo mais do que meros componentes reunidos, de forma estática, através de uma estrutura de organização. É necessário conceituá-la como um sistema de partes estritamente relacionadas, com fluidez dinâmica. (FIPECAFI, 2007 apud BIO 1985, p. 18).

A empresa é um sistema aberto, capaz de interagir com seu ambiente influenciando-o e, ao mesmo tempo, sendo por ele influenciado realizando assim transações de trocas externas, composta por elementos com um objetivo a ser alcançado. No estudo das inter-relações a empresa em seu ambiente externo, caracteriza-se a visão de segmento e o pressuposto de continuidade, que representa sua missão. Verifica-se que a contabilidade registra e controla o patrimônio e aprende-se que há regras para classificar o inter-relacionamento

das informações contábeis dentro dos processos adotados pelas empresas com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, suas convenções e seus postulados, assim ao nível de eficácia do todos os sistemas maximizado de seus segmentos apresentarão resultados otimizados conforme sua existência, característica e objetivo com partes somadas a elementos orientadores e integradores com objetivos claros e adequados na composição dos subsistemas existentes, interagindo assim nos modelos e processos de gestão e sistemas de informações. (GUERREIRO, 1989).

Na evolução histórica e na internacionalização das relações comerciais se fez necessário no Brasil, as adequações para atender as exigências e bem como tratar das informações contábeis transformando-as mais transparentes. No quadro abaixo se faz a apresentação das novas normas a serem aplicadas com impacto nas Demonstrações Contábeis:

Documentos	IAS - IFRS	CVM	CFC	Descrição	Status
CPC 00	-	Delib. 539/08	NBC T1, Res. 1.121/08	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis	Aprovado
CPC 01	IAS 36	Delib. 527/07	NBC T 19.10, Res. 1.110/07	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	Aprovado
CPC 02 (R1)	IAS 21	Delib. 534/08	NBC T 7, Res. 1.120/08 e Res. 1164/09	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	Aprovado
CPC 03 (R1)	IAS 07	Delib. 547/08	NBC T 3.8, Res. 1.125/08	Demonstração dos Fluxos de Caixa	Aprovado
CPC 04	IAS 38	Delib. 553/08	NBC T 19.8, Res. 1.139/08 e 1.140/08	Ativo Intangível	Aprovado
CPC 05	IAS 24	Delib. 560/08	NBC T 17, Res. 1.145/08	Divulgação sobre Partes Relacionadas	Aprovado
CPC 06	IAS 17	Delib. 554/08	NBC T 10.2, Res. 1.141/08	Operações de Arrendamento Mercantil	Aprovado
CPC 07	IAS 20	Delib. 555/08	NBC T 19.4, Res. 1.143/08	Subvenção e Assistência Governamental	Aprovado
CPC 08	IAS 39	Delib. 556/08	NBC T 19.14, Res. 1.142/08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	Aprovado
CPC 09	BR	Delib. 557/08	NBC T 3.7, Res. 1.138/08 e 1.162/09	Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	Aprovado

CPC 10	IFRS 02	Delib. 562/08	NBC T 19.15, Res. 1.149/09	Pagamento Baseado em Ações	Aprovado
CPC 11	IFRS 04	Delib. 563/08	NBC T 19.16, Res. 1.150/09	Contratos de Seguro	Aprovado
CPC 12	BR	Delib. 564/08	NBC T 19.17, Res. 1.151/09	Ajuste a Valor Presente	Aprovado
CPC 13	BR	Delib. 565/08	NBC T 19.18, Res. 1.152/09	Adoção Inicial da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória 449/08 (Lei 11.941/09)	Aprovado
CPC 14	-	Delib. 566/08	NBC T 19.19, Res. 1.153/09	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	Substituído
CPC 14	-	Of.Circ.CVM/SNC/SE P 01/09	Comum.Técnico 03, Res.1.157/09	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	Aprovado
CPC 15	IFRS 03	Delib. 580/09	NBC T 19.23, Res. 1.175/09	Combinação de Negócios	Aprovado
CPC 16 (R1)	IAS 02	Delib. 575/09	NBC T 19.20, Res. 1.170/09	Estoques	Aprovado
CPC 17	IAS 11	Delib. 576/09	NBC T 19.21, Res. 1.171/09	Contratos de Construção	Aprovado
CPC 18	IAS 28	Delib. 605/09	NBC T 19.37, Res. 1.241/09	Investimento em Coligada e Controlada	Aprovado
CPC 19	IAS 31	Delib. 606/09	NBC T 19.38, Res. 1.242/09	Participação em Controlado em Conjunto (Joint Venture)	Aprovado
CPC 20	IAS 23	Delib. 577/09	NBC T 19.22, Res. 1.172/09	Custos de Empréstimos	Aprovado
CPC 21	IAS 34	Delib. 581/09	NBC T 19.24, Res. 1.174/09	Demonstração Intermediária	Aprovado
CPC 22	IFRS 08	Delib. 582/09	NBC T 19.25, Res. 1.176/09	Informações por Segmento	Aprovado
CPC 23	IAS 08	Delib. 592/09	NBC T 19.11, Res. 1.179/09	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro	Aprovado
CPC 24	IAS10	Delib. 593/09	NBC T 19.12, Res. 1.184/09	Evento Subsequente	Aprovado
CPC 25	IAS 37	Delib. 594/09	NBC T 19.7, Res. 1.180/09	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Aprovado
CPC 13	BR	Delib. 565/08	NBC T 19.18, Res. 1.152/09	Adoção Inicial da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória 449/08 (Lei 11.941/09)	Aprovado
CPC 14	-	Delib. 566/08	NBC T 19.19, Res. 1.153/09	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	Substituído
CPC 14	-	Of.Circ.CVM/SNC/SE P 01/09	Comum.Técnico 03, Res.1.157/09	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	Aprovado
CPC 15	IFRS 03	Delib. 580/09	NBC T 19.23, Res. 1.175/09	Combinação de Negócios	Aprovado
CPC 16 (R1)	IAS 02	Delib. 575/09	NBC T 19.20, Res. 1.170/09	Estoques	Aprovado

CPC 17	IAS 11	Delib. 576/09	NBC T 19.21, Res. 1.171/09	Contratos de Construção	Aprovado
CPC 18	IAS 28	Delib. 605/09	NBC T 19.37, Res. 1.241/09	Investimento em Coligada e Controlada	Aprovado
CPC 19	IAS 31	Delib. 606/09	NBC T 19.38, Res. 1.242/09	Participação em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)	Aprovado
CPC 20	IAS 23	Delib. 577/09	NBC T 19.22, Res. 1.172/09	Custos de Empréstimos	Aprovado
CPC 21	IAS 34	Delib. 581/09	NBC T 19.24, Res. 1.174/09	Demonstração Intermediária	Aprovado
CPC 22	IFRS 08	Delib. 582/09	NBC T 19.25, Res. 1.176/09	Informações por Segmento	Aprovado
CPC 23	IAS 08	Delib. 592/09	NBC T 19.11, Res. 1.179/09	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro	Aprovado
CPC 24	IAS10	Delib. 593/09	NBC T 19.12, Res. 1.184/09	Evento Subsequente	Aprovado
CPC 25	IAS 37	Delib. 594/09	NBC T 19.7, Res. 1.180/09	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Aprovado
CPC 41	IAS 33	-	-	Resultado por Ação	A ser emitida CVM
CPC 42	IAS 29	-	-	Contabilidade e Evidenciação em Economia Hiperinflacionária	Revisão do IASB
CPC 43	IFRS 01	Delib. 610/09	NBC T 19.40, Res. 1.254/09	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos 15 a 40	Aprovado
CPC PME	-	-	NBC T 19.41, Res. 1.255/10	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas	Aprovado
ICPC 01	IFRIC 12	Delib. 611/09	IT 08, Res. 1.261/09	Contratos de Concessão	Aprovado
ICPC 02	IFRIC 15	Delib. 612/09	IT 13, Res. 1.266/09	Contratos de Construção Imobiliário	Aprovado
ICPC 03	IFRIC 04	Delib. 613/09	IT 03, Res. 1.256/09	Aspectos Complementares Operações Arrendamento Mercantil	Aprovado
ICPC 04	IFRIC 08	Delib. 614/09	IT 04, Res. 1.257/09	Alcance CPC 10- Pagamento Baseado em Ações	Aprovado
ICPC 05	IFRIC 11	Delib. 615/09	IT 05, Res. 1.258/09	Pagamento Baseado em Ações-Transações de Ações em Grupo e Tesouraria	Aprovado
ICPC 06	IFRIC 16	Delib. 616/09	IT 06, Res. 1.259/09	Hedge Investimento Líquido Operações Exterior	Aprovado
ICPC 07	IFRIC 17	Delib. 617/09	IT 07, Res. 1.260/09	Distribuição Lucros In Natura	Aprovado

ICPC 08	-	Delib. 601/09	IT 01, Res. 1.195/09	Contabilização Proposta Pagamento Dividendos	Aprovado
ICPC 09	-	Delib. 618/09	IT 09, Res. 1.262/09	Demonstrações Contábeis Individuais, Separadas, Consolidadas e Aplicação Método Equivalência Patrimonial	Aprovado
ICPC 10	-	Delib. 619/09	IT 10, Res. 1.263/09	Interpretação Ativo Imobilizado e Propriedade Investimento-CPC 27, 28, 37 e 43	Aprovado
ICPC 11	IFRIC 18	Delib. 620/09	IT 11, Res. 1.264/09	Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes	Aprovado
ICPC 12	IFRIC 01	Delib. 621/09	IT 12, Res. 1.265/09	Mudanças Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares	Aprovado
OCPC 01 (R1)	-	Delib. 561/08	NBC T 10.23, Res. 1.154/09	Entidades Incorporação Imobiliária	Aprovado
OCPC 02	-	Of.Circ.CVM/SNC/SE P 01/09	Comum.Técnico 03, Res.1.157/09	Esclarecimentos Demonstrações 2008	Aprovado
OCPC 03	-	Of.Circ.CVM/SNC/SE P 03/09	IT 02, Res. 1.199/09	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	Aprovado

Quadro 8 - Comparativo dos CPCs, CVM e CFC
 Fonte: Adaptado CVM (www.cvm.org.br)

O quadro 9 acima apresentam uma compilação das normas nacionais de contabilidade e as conversões para as normas internacionais de contabilidade exigidas. As referidas normas não distinguem as empresas pelo seu objeto, sejam essas com objetivo de lucro ou não. As entidades filantrópicas (sem objetivo de lucro ou distribuição de lucro), devem aplicar todas as normas reguladoras que a elas são cabíveis, cabe salientar, que o diferencial entre as empresas se dá no recolhimento dos impostos, tributos, contribuições, já que as entidades filantrópicas, como já explanado nesse estudo, desde de sua constituição apresentam direitos a imunidade constitucional e isenção.

Essas entidades sem fins lucrativos, embora possuindo as referidas isenções e imunidades, são obrigadas a informar aos órgãos reguladores e fiscalizadores o total da renúncia fiscal ofertada, e, tendo que entregar todas as declarações de informações acessórias.

Desta forma, independente de qual seu objeto as entidades devem manter controles suficientes capazes de informar corretamente todo o movimento tributário e fiscal. E, que as isenções e imunidades devem ser valoradas e informadas nas peças contábeis, exclusivamente na Demonstração de Resultado e nas Notas Explicativas que acompanham as Demonstrações Contábeis, afim de, demonstrar a transparência necessária. Além de demonstrar os relatórios de atividades que demonstrem a contrapartida da aplicação das verbas oriundas dessas isenções e imunidades, conforme determinas as regras para cada tipo de entidade filantrópica.

3.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Este item tratar-se-á das demonstrações contábeis, sua exigibilidade, importância, usuários. Ainda se dará ênfase nas alterações impostas pela Lei 11638/07, já apresentada no capítulo anterior.

Para Sá (1995. p. 143) demonstração contábil é: “Peça em forma técnica que evidencia um fato patrimonial”. Desta forma, as mutações dos atos e fatos contábeis dentro de um exercício social são evidenciadas nas demonstrações contábeis.

De acordo FIPECAFI (2003, p. 29), Demonstrações Contábeis:

É o conjunto de informações que deve ser divulgado por uma sociedade por ações representando sua “prestação de contas” abrange o relatório de Administração, as Demonstrações Contábeis e as Notas Explicativas que as acompanham (FIPECAFI, 2003, p. 29).

Conforme Beuren (2001), às disposições gerais das Demonstrações Contábeis, conforme esclarece o artigo 175 e 176 da Lei 6.404/76, que determinam que o exercício social de uma empresa tenha a duração de um ano, tendo seu término sempre em 31 de dezembro de cada ano, mesmo que apresentem exceções no caso, por exemplo, das Instituições financeiras definida pelo BACEN (Banco Central Brasileiro) e entidades Seguradoras, Previdência Privada definida pela SUSEP (Superintendência de Seguro e Previdência) e pela SEC (Secretária de Previdência Complementar do Ministério da Previdência Social).

Ressalta Beuren (2001), que as demonstrações contábeis deverão ser complementadas por Notas Explicativas, contendo informações que se façam esclarecedoras em referência a posição patrimonial da empresa e o resultado do exercício.

As demonstrações contábeis estão compostas conforme a Lei 6404/76, Lei 11638/07 e conforme o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que emite de acordo com o artigo 2º, parágrafo 2º, a Resolução nº 680/90, as Normas Técnicas, que estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, dando ênfase a NBC T 3, que trata do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

A norma estabelece o conjunto das demonstrações capaz de propiciar aos usuários um grau de revelação suficiente para o entendimento da situação patrimonial e financeira da Entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações de seus recursos e das mutações do seu patrimônio líquido num determinado período.

Com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade, demonstrar-se-á a seguir:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado;
- Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- Demonstração do Fluxo de Caixa;
- Demonstração do Valor Adicionado;
- Notas Explicativas;
- Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

Contudo, há a necessidade de realizar as demonstrações contábeis de forma comparativa, além disso a Lei 6404/76 obriga à comparação das demonstrações contábeis dos dois exercícios (FIECAFI 2003). Tal procedimento tem como objetivo de criar comparação para que seus usuários e alta administração possam tomar decisões.

Afirma Beuren (2001), que as demonstrações de cada exercício social deverão ser publicadas juntamente com os valores das demonstrações

contábeis do exercício social anterior, ao que diz a NBC T 3 e especificar a natureza, data ou períodos e a entidade que se refere, identificando ao final de cada Demonstração Contábil o nome e registro do contador e do responsável legal da entidade, ainda, obedecendo aos critérios da NBC T 6, que trata a Resolução CFC nº 737, de 27 de novembro de 1992, que contempla a divulgação das demonstrações colocando-as a disposição de seus usuários.

O artigo 177 da Lei 6404/76 diz que:

Será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (LEI Nº 6404/1976, artigo 177).

3.4.1 Balanço Patrimonial

FIPECAFI (2003, p. 28), afirma que: “O balanço patrimonial tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial em determinada data, representando, portanto, uma posição estática”.

O artigo 178 da Lei 6404/76, Lei das sociedades por Ações:

...no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo de facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia (LEI Nº 6404/1976, artigo 178).

O balanço patrimonial deverá demonstrar de forma estática em determinado período a posição patrimonial e financeira e de forma comparativa com igual período anterior, para avaliar as mutações ocorridas no período.

Matarazzo (2003) tem o seguinte conceito com relação ao Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial é a demonstração que apresenta todos os bens e direitos da empresa, ativo, assim como obrigações, Passivo Exigível, em determinada data. A diferença entre Ativo e Passivo é chamada de Patrimônio Líquido e representa o capital investido pelos proprietários da empresa, quer através de recursos trazidos de fora da empresa, que gerados por esta em suas operações e retidos internamente (MATARAZZO 2003, p. 41).

Estrutura do Balanço Patrimonial conforme NBC T.3.2:

COMPANHIA & CIA S.A.			NORMA
BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO			NBC T 3.2.2.1
CONTAS	XXX2	XXX1	NBC T 3.2.1 A

ATIVO			NBC T 3.2.2.10.1
CIRCULANTE			NBC T 3.2.2.10.1
DISPONIBILIDADES			NBC T 3.2.2.10.1 A
CRÉDITOS			NBC T 3.2.2.10.1 B
ESTOQUES			NBC T 3.2.2.10.1 C
DESPESAS ANTECIPADAS			NBC T 3.2.2.10.1 D
REALIZÁVEL À LONGO PRAZO			NBC T 3.2.2.10 II
PERMANENTE			NBC T 3.2.2.10 III
INVESTIMENTOS			NBC T 3.2.2.10 III A
IMOBILIZADO			NBC T 3.2.2.10 III B
DIFERIDO			NBC T 3.2.2.10 III C
TOTAL DO ATIVO			
PASSIVO			NBC T 3.2.2.11
CIRCULANTE			NBC T 3.2.2.11 I
EXÍGIVEL A LONGO PRAZO			NBC T 3.2.2.11 II
PATRIMÔNIO LÍQUIDO			NBC T 3.2.2.12
TOTAL DO PASSIVO			

Quadro 9 - Estrutura do Balanço Patrimonial
 Fonte: Adaptado – CFC – Normas de Contabilidade

Fipecafi (2003) diz que:

Ativo compreende as aplicações de recursos, normalmente em bens e direitos; Passivo, compreende as exigibilidades e obrigações e Patrimônio Líquido, que representa a diferença entre o ativo e passivo, ou seja, o valor líquido da empresa (FIECAFI, 2003, p. 29).

Conforme cita FIECAFI (2003, p. 30): “há a necessidade que as contas sejam classificadas no balanço de forma ordenada e uniforme, para permitir aos usuários uma adequada análise e interpretação da situação patrimonial e financeira.”

A Lei 6404/76, conforme os artigos 178 e 179 definem como deve ser à disposição de tais contas, seguindo, para o Ativo, a classificação em ordem decrescente de grau de liquidez e, para o Passivo, em ordem decrescente de prioridade de pagamento das exigibilidades.

De acordo com Sá (1995, p. 48): “Balanço é a demonstração sintética do estado patrimonial de uma empresa ou de uma entidade, através de seus investimentos e da origem desses investimentos. É a evidenciação de equilíbrio de valores”.

Ainda seguindo o pensamento dos autores, Marion (1998) descreve que: “ O Balanço Patrimonial é o mais importante relatório gerado pela contabilidade, onde que através dele pode-se identificar a saúde financeira e econômica da empresa no fim do ano ou em qualquer data prefixada. ”

3.4.2 Demonstração do Resultado

Conforme FIPECAFI (2003, p. 326): “A Demonstração do Resultado é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, de forma a destacar o resultado líquido do período”.

Evidencia-se a Resolução 686/90 em referência a NBC T 3 - Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações Contábeis, especificamente a NBC T 3.3, conforme publicação do CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

O CFC (1990) diz:

A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade, a demonstração do resultado, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas, e os correspondentes custos e despesas.

O regramento exposto pelo CFC também determina e orienta a estrutura mínima a ser apresentada na composição da demonstração do resultado, como segue:

- a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.

Conforme sugere o CFC (1990), A compensação de receitas, custos e despesas é vedada. A demonstração do resultado evidenciará no mínimo e de forma ordenada, os seguintes itens na demonstração do resultado do exercício:

- a) as receitas decorrentes da exploração das atividades fins;
- b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
- c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;
- d) o resultado bruto do período;
- e) os ganhos e perdas operacionais;
- f) as despesas administrativas com vendas financeiras e outras e as receitas financeiras;
- g) o resultado operacional;
- h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades fins;
- i) o resultado antes das participações e dos impostos;
- j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- l) as participações no resultado;
- m) o resultado líquido do período.

No texto acima se verificou as normas determinadas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e na busca da harmonização das normas busca-se o que diz o artigo 187 da Lei nº 6404/76, que instituiu a Demonstração do Resultado do Exercício: “A Demonstração do Resultado do Exercício tem como objetivo principal apresentar de forma vertical resumida o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período, normalmente, de doze meses. ”

De acordo com a legislação mencionada, as empresas deverão em a Demonstração do Resultado discriminar:

- A receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- A receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

- As despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- O lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;
- O resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
- As participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- O lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social;

Ainda a Lei determina que na apuração do resultado do exercício sejam computados em obediência ao princípio da competência:

- a) As receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e
- b) Os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

No quadro 11 abaixo segue demonstração do modelo proposto pela Lei 6404/76:

RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Vendas de Produtos
Vendas de Mercadorias
Prestação de Serviços
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Devoluções de Vendas
Abatimentos
Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas
= RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
(-) CUSTOS DAS VENDAS
Custo dos Produtos Vendidos
Custo das Mercadorias
Custo dos Serviços Prestados
= RESULTADO OPERACIONAL BRUTO
(-) DESPESAS OPERACIONAIS
Despesas Com Vendas
Despesas Administrativas
(-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS
Despesas Financeiras
(-) RECEITAS FINANCEIRAS
Variações Monetárias e Cambiais Passivas

(-) Variações Monetárias e Cambiais Ativas
(-) OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS
= RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS
Receitas Não Operacionais
Despesas Não Operacionais
= LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E SOBRE O LUCRO
(-) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro
= LUCRO LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES
(-) Participações de Administradores, Empregados, Debêntures e Partes Beneficiárias
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Quadro 10 - Modelo de DR Lei nº 6404/76
 Fonte: Adaptado Lei nº. 6.404/76

Para Sá (1995), Demonstração do resultado é o mesmo que demonstração de lucros e perdas, que deve apurar o resultado bruto e o resultado líquido. Oferecendo o maior número de informações para análises, sendo tecnicamente feita de forma horizontal ou vertical.

O objetivo principal da demonstração de resultados é relatar, em forma resumida, as operações realizadas pela empresa, durante um exercício social, destacando o lucro ou prejuízo apurado em um determinado período (Jund, 2004).

Conforme Missagia (2007) cita:

A demonstração do resultado é uma demonstração financeira obrigatória para todas as empresas, independentemente de sua natureza jurídica, disciplinada pelo artigo 187 da Lei 6404/76 e artigo 1.1.89 do Código Civil, no qual é chamado de balanço de resultado econômico ou demonstração da conta de lucros e perdas. Possui o objetivo básico fornecer aos usuários da contabilidade os dados essenciais para formação do resultado (lucro ou prejuízo) do exercício, que comporão o balanço patrimonial (Missagia 2007, p. 463)

A demonstração do resultado composta basicamente das receitas de vendas ou serviços, deduzidas dos abatimentos, descontos, tributos e devoluções, apresentam desta forma a receita líquida; e esta deduzida dos custos das mercadorias ou serviços vendidos apresenta o lucro bruto; e este deduzida as despesas com venda, financeiras, gerais, administrativas e outras despesas operacionais, apresenta o lucro ou prejuízo operacional líquido; este, por sua vez, somada as receitas não operacionais e deduzida as despesas não operacionais, apresenta o resultado do exercício antes do cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Após o cálculo destes e deduzindo-os do resultado apurado do exercício juntamente com as deduções das provisões e

participações encontra-se o resultado do exercício, ou seja, o lucro ou prejuízo líquido do exercício.

Tal argumento contempla o que afirma Missagia (2007), que basicamente a demonstração do resultado do exercício (DRE) é uma forma organizada de confrontar receitas com despesas para obter o resultado do período.

3.4.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Lei 11638/07 apresenta a obrigatoriedade da elaboração e divulgação da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), em seu Artigo 188 itens I, e deverá ser elaborada conforme o modelo estabelecido na Norma e no Procedimento de Contabilidade – NPC 20 do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), conforme cita a NPC 20 – IBRACON (1999):

A função primordial da Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) é a de propiciar informações relevantes sobre as movimentações de entradas e saídas de caixa de uma entidade num determinado período ou exercício. As informações contidas numa demonstração dos fluxos de caixa, quando utilizadas com os dados e informações divulgados nas demonstrações contábeis, destinam-se a ajudar seus usuários a avaliar a geração de fluxos de caixa para o pagamento de obrigações, lucros e dividendos a seus acionistas ou cotistas, ou de identificar as necessidades de financiamento, as razões para as diferenças entre o resultado e o fluxo de caixa líquido originado das atividades operacionais e, finalmente, revelar o efeito das transações de investimentos e financiamentos, com a utilização ou não de numerário, sobre a posição financeira.

Portanto, o fluxo de caixa procura possibilitar a visualização da flexibilidade financeira da empresa para os desembolsos com as obrigações de liquidez imediata, assim como avaliar a capacidade da flutuação de liquidez em curto prazo, acompanhando a evolução dos saldos em um determinado período.

Para Sá (1995):

Fluxo de caixa visa traçar o confronto entre recursos de recebimentos e os desembolsos por pagamento. Forma dinâmica de conhecer o comportamento da liquidez ou capacidade de dispor de dinheiro para fazer frente às necessidades financeiras (Sá 1995, p. 217).

De acordo com a Lei nº 11638/07, a Demonstração do Fluxo de Caixa tem por finalidade controlar as alterações ocorridas durante um exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa.

A Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 1125, de 15 de agosto de 2008, aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica, NBC T

3.8 referente a Demonstração dos Fluxos de Caixa, com as considerações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis dando referências as normas internacionais com base no IAS 7 do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico Demonstração dos Fluxos de Caixa, assunto referente a Contabilidade Internacional que será tratado em capítulo específico.

A NBC T 3.8, que trata da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), determinou alguns critérios que devem ser seguidos e aplicados na elaboração e divulgação da DFC:

- Objetivo;
- Alcance;
- Benefícios das Informações dos Fluxos de Caixa;
- Definições;
- Caixa e Equivalentes de Caixa;
- Apresentação de uma Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Atividades Operacionais;
- Atividades de Investimento;
- Atividades de Financiamento;
- Divulgação de Fluxos de Caixa das Atividades Operacionais;
- Divulgação dos Fluxos de Caixa das Atividades de Investimento e de Financiamento;
- Divulgação dos Fluxos de Caixa em Base Líquida;
- Fluxos de Caixa em Moeda Estrangeira;
- Juros e Dividendos;
- Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- Investimentos em Controladas, Coligadas e Empreendimentos em Conjunto;
- Aquisições e Vendas de Controladas e Outras Unidades de Negócios;
- Transações que não Envolvem Caixa ou Equivalentes de Caixa;
- Componentes de Caixa e Equivalentes de Caixa;
- Outras Divulgações.

As informações de fluxo de caixas proporcionam base para avaliar a capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa, identificando as necessidades de liquidez, avaliação e grau de segurança da geração dos

recursos, classificando-o por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser divulgada ao final de cada período sendo parte integrante das demais Demonstrações Contábeis. Todos os usuários das Demonstrações Contábeis buscam conhecer de que forma foram gerados os recursos de caixas e equivalentes, independentemente da natureza das atividades da empresa, por isso que todas as empresas são obrigadas a divulgar essa demonstração como parte integrante de suas demonstrações.

As demonstrações dos fluxos de caixa habilitam aos seus usuários avaliar o desempenho dos ativos líquidos e de sua liquidez e solvência, adaptando-se as mudanças, conforme as circunstâncias e oportunidades, melhorando a comparabilidade de desempenho e a capacidade da entidade gerar recursos, diminuindo os efeitos decorrentes do uso de diferentes critérios contábeis. Com históricos de fluxos de caixas verifica-se no tempo a exatidão das avaliações na relação entre a lucratividade, os fluxos líquidos e os impactos de variação de preço e o impacto em fluxos de caixa futuros.

A NBC T 3.8, além do que determinou acima sobre a Demonstração dos Fluxos de Caixa deixa claro a importância das informações geradas de forma segura e seus impactos na geração dos recursos de caixa suficientes para cobrir suas obrigações, sendo este necessário para elencar posições de caixas futuros inclusive de comparabilidade em exercícios posteriores.

A Lei nº 11638/07 permite para efeitos de publicação no primeiro exercício social de divação a não obrigatoriedade de comparabilidade com igual período do exercício anterior.

Afirma Ribeiro (2005):

A Demonstração dos Fluxos de Caixa tem por fim evidenciar as transações ocorridas em um determinado período e que provocam modificações no saldo da conta caixa. A função principal da DFC, portanto, é evidenciar as operações relevantes que provocam a variação do saldo de caixa durante um determinado período (RIBEIRO, 2005, p. 298).

Abaixo segue, em forma de quadro, a estrutura do método direto da Demonstração dos Fluxos de Caixa conforme quadro 11:

FLUXOS DE CAIXA ORIGINADOS DE: Atividades Operacionais
--

Valores recebidos de clientes	X
Valores pagos a fornecedores e empregados	(X)
Imposto de Renda e contribuição social pagos	(X)
Pagamentos de contingências	(X)
Recebimentos por reembolso de seguros	X
Recebimento de lucros e dividendos de subsidiárias	X
Outros recebimentos (pagamentos) líquidos	X
(=) Disponibilidades líquidas geradas (aplicadas) nas atividades operacionais	T
Atividades de Investimentos	
Compras de Imobilizado	(X)
Aquisição de ações/cotas	(X)
Recebimentos por vendas de ativos permanentes	X
Juros recebidos de contratos de mútuos	X
(=) Disponibilidades líquidas geradas (aplicadas) nas atividades de Invest.	T
Atividades de financiamento	
Integralização de Capital	X
Pagamentos de lucros e dividendos	(X)
Juros recebidos de empréstimos	X
Juros pagos por empréstimos	(X)
Empréstimos tomados	X
Pagamento de empréstimos/debêntures	(X)
(=) disponibilidades líquidas geradas (aplicadas) nas ativ. de financiamentos	T
Aumento (redução) das disponibilidades	X
Disponibilidades no início do exercício	X
Disponibilidade no final do exercício	X

Quadro 11 - Modelo de Demonstração dos Fluxos de Caixa - Método Direto

Fonte: Adaptado, Lei 11.638/07/NPC 20 IBRACON

Desta maneira exemplifica-se abaixo a estrutura do método indireto da Demonstração dos Fluxos de Caixa:

Fluxos de Caixa das Atividades operacionais	
Resultado do exercício/período	X
Ajustes p/ conciliar o resultado às disponibilidades geradas pelas atividades Operacionais:	
Depreciação e amortização	X
Resultado de venda de ativos permanentes	X
Equivalência patrimonial	(X)
Recebimento de lucros e dividendos de subsidiárias	(X)
Variações nos ativos e passivos:	
(Aumento) redução em contas a receber	X
(Aumento) redução dos estoques	X
Aumento (Redução) dos fornecedores	X
Aumento (redução) em contas a pagar e provisões	X
Aumento (redução) no imposto de renda e contribuição social	X
(=) Disponibilidades líquidas geradas pelas (aplicadas nas) atividades operacionais:	T
Fluxos de caixa das atividades de investimentos	
Compras de imobilizado	(X)
Aquisição de ações/cotas	(X)
Recebimentos por vendas de ativos permanentes	X
(=) Disponibilidades líquidas geradas pelas (aplicadas nas) atividades operacionais:	T
Fluxos de caixa das atividades de financiamentos	
Integralização do capital	X
Pagamentos de lucros e dividendos	(X)
Empréstimos tomados	X
Juros recebidos de empréstimos	X
Juros pagos por empréstimos	(X)

Pagamento de empréstimos/debêntures	(X)
(=) Disponibilidades líquidas geradas (aplicadas) nas ativ. de financ.	T
Aumento (redução) das disponibilidades	X
Disponibilidades no início do exercício	X
Disponibilidades no final do exercício	X

Quadro 12 - Modelo de Demonstração dos Fluxos de Caixa - Método Indireto
Fonte: Adaptado, Lei 11.638/07/NPC 20 IBRACON.

Acima no quadro 13 se demonstra a estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa nos métodos direto e indireto, conforme orienta a NPC 20 do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) e a NBC T 3.8, que trata da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), determinou alguns critérios que devem ser seguidos e aplicados na elaboração e divulgação da DFC.

A entidade ainda deverá divulgar, adicionalmente, informações sobre as demonstrações dos fluxos de caixa referente à conciliação do resultado do exercício com o valor das disponibilidades líquidas geradas ou utilizadas nas atividades operacionais, no caso de a empresa apresentar a DFC pelo método Direto, como se demonstra abaixo no quadro 14 o modelo sugerido:

Resultado do exercício/período Y	
Ajustes p/ conciliar o resultado c/ o valor das disponibilidades geradas (Aplicadas):	
Depreciação e amortização	X
Resultado de venda de ativos permanentes	X
Equivalência patrimonial	X
Variações nos ativos e passivos	
(Aumento) redução de contas a receber	X
(Aumento) redução de estoques	X
Aumento das despesas antecipadas	(X)
Aumento (redução) em fornecedores e contas a pagar	(X)
Aumento (redução) na provisão p/devedores duvidosos	X
Aumento (redução) na provisão para férias	X
Aumento (redução) na provisão para contingências	X
Total dos ajustes	T
Disponibilidades líquidas geradas (aplicadas) nas atividades operacionais	T

Quadro 13 - Modelo das informações adicionais a serem divulgadas.
Fonte: Adaptado, Lei 11.638/07/NPC 20 IBRACON

Fipecafi (2003) descreve que:

O objetivo primário da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é prover informações relevantes sobre pagamentos e recebimentos em dinheiro de uma empresa, ocorridos durante um determinado período. As Informações, principalmente quando analisadas em conjunto com as demais demonstrações financeiras, podem permitir que investidores, credores e outros usuários avaliem a liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa (FIECAFI, 2003, p. 398).

3.4.4 Demonstração do Valor Adicionado

A Resolução CFC nº 1010, de 21 de Maio de 2005, aprovou a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA), estabelecendo procedimentos para evidenciações econômicas e financeiras, relacionadas ao valor adicionado e sua aplicação.

Para o CFC (2005):

Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição. As informações devem ser extraídas da contabilidade e os valores informados devem ter como base o princípio contábil da competência.

A estrutura da Demonstração do Valor Adicionada (DVA) deve ser apresentada de forma comparativa com igual período anterior.

Conforme a NBC T 3.7, item 3.7.2.3, diz que a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) deve evidenciar os seguintes componentes integrante da DVA:

- a) a receita bruta e as outras receitas;
- b) os insumos adquiridos de terceiros;
- c) os valores retidos pela entidade;
- d) os valores adicionados recebidos (dados) em transferência a outras entidades;
- e) valor total adicionado a distribuir; e
- f) distribuição do valor adicionado.

Quadro 14 - Evidenciação dos Componentes da DVA
Fonte: Adaptado NBC T 3.7 – CFC (2005)

No grupo de receita bruta e outras receitas, devem ser apresentados:

- a) as vendas de mercadorias, produtos e serviços, incluindo os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas, ou seja, o valor correspondente à receita bruta deduzindo as devoluções, os abatimentos incondicionais e os cancelamentos;
- b) as outras receitas decorrentes das atividades afins não-constantes da letra "a" deste item, acima, ou não constantes do item 3.7.2.8, a seguir;
- c) os valores relativos à constituição (reversão) de provisão para créditos duvidosos;
- d) os resultados não-decorrentes das atividades-fim, como: ganhos ou perdas na baixa de imobilizado, investimentos, etc.

Quadro 15 - Forma de Apresentação das Receitas na DVA.
Fonte: Adaptado NBC T 3.7 – CFC (2005)

No grupo de insumos adquiridos de terceiros, devem ser apresentados:

- a) materiais consumidos incluídos no custo dos produtos, mercadorias e serviços vendidos;
- b) demais custos dos produtos, mercadorias e serviços vendidos, exceto gastos com pessoal próprio e depreciações, amortizações e exaustões;
- c) despesas operacionais incorridas com terceiros, tais como: materiais de consumo, telefone, água, serviços de terceiros, energia;

d) valores relativos a perdas de ativos, como perdas na realização de estoques ou investimentos, etc.

Quadro 16 - Forma de Apresentação dos Insumos de Terceiros na DVA
 Fonte: Adaptado NBC T 3.7 – CFC (2005)

Verifica-se nos valores constantes dos itens "a", "b" e "c" do quadro 17 acima, esses devem ser considerados todos os tributos incluídos na aquisição, recuperáveis ou não.

Em referência aos valores retidos pela entidade são representados pela depreciação, amortização e exaustão registrados no período.

Os valores adicionados recebidos (dados) em transferência a outras entidades correspondem:

- a) ao resultado positivo ou negativo de equivalência patrimonial;
- b) aos valores registrados como dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo;
- c) aos valores registrados como receitas financeiras relativos a quaisquer operações com instituições financeiras, entidades do grupo ou terceiros, exceto para entidades financeiras que devem classificá-las conforme descrito no item 3.7.2.4, da NBC T 3.7 CFC(2005); e
- d) aos valores registrados como receitas de aluguéis ou royalties, quando se tratar de entidade que não tenha como objeto essa atividade.

Quadro 17 - Forma de Apresentação dos Valores Adicionados na DVA.
 Fonte: Adaptado NBC T 3.7 – CFC (2005)

Nota-se na NBC T 3.7, que no componente relativo à distribuição do valor adicionado devem constar:

- a) Colaboradores - devem ser incluídos salários, férias, 13º salário, FGTS, seguro de acidentes de trabalho, assistência médica, alimentação, transporte, etc., apropriados ao custo do produto ou ao serviço vendido ou ao resultado do período, exceto os encargos com o INSS, Sesi, Sesc, Senai, Senat, Senac e outros assemelhados. Fazem parte desse conjunto, também, os valores representativos de comissões, gratificações, participações, planos privados de aposentadoria e pensão, seguro de vida e acidentes pessoais.
- b) Governo - devem ser incluídos impostos, taxas e contribuições, inclusive as contribuições devidas ao INSS, Sesi, Sesc, Senai, Senat, Senac e outros assemelhados, imposto de renda, contribuição social, ISS, CPMF, todos os demais tributos, taxas e contribuições. Os valores relativos a ICMS, IPI, PIS, COFINS e outros assemelhados devem ser considerados os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados dentro do item "Insumos adquiridos de terceiros". Como os tributos são, normalmente, contabilizados no resultado como se devidos fossem, e os incentivos fiscais, quando reconhecidos em conta de reserva no patrimônio líquido, os tributos que não forem pagos em decorrência de incentivos fiscais devem ser apresentados na Demonstração do Valor Adicionado como item redutor do grupo de tributos.
- c) Agentes financiadores - devem ser consideradas, neste componente, as despesas financeiras relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos com instituições financeiras, entidades do grupo ou outras e os aluguéis (incluindo os custos e despesas com leasing) pagos ou creditados a terceiros, exceto para

entidades financeiras que devem classificá-las conforme descrito no item 3.7.2.5 da NBC T 3.7 CFC (2005);	
d)	Acionistas - incluem os valores pagos ou creditados aos acionistas, a título de juros sobre o capital próprio ou dividendos. Os juros sobre o capital próprio, apropriados ou transferidos para contas de reservas no patrimônio líquido devem constar do item "Lucros retidos".
e)	Participação dos minoritários nos "Lucros retidos" - deve ser incluído neste componente, aplicável às Demonstrações Contábeis Consolidadas, o valor da participação minoritária apurada no resultado do exercício, antes do resultado consolidado.
f)	Retenção de lucro - deve ser indicado neste componente o lucro do período destinado às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica.

Quadro 18 - Forma de Apresentação da Distribuição do Valor Adicionado na DVA
Fonte: Adaptado NBC T 3.7 – CFC (2005)

NBC T 3.7 CFC (2005):

A Demonstração do Valor Adicionado deve conter representação percentual participativa. As informações contábeis contidas na Demonstração do Valor Adicionado são de responsabilidade técnica de contabilista registrado no Conselho Regional de Contabilidade. A Demonstração do Valor Adicionado deve ser objeto de revisão ou auditoria se a entidade possuir auditores externos independentes que revisem ou auditem suas Demonstrações Contábeis.

Segue modelo quadro 20 exemplificativo da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Conforme NBC T 3.7 CFC (2005):

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO EM MILHARES DE REAIS			
		20X1 %	20X0 %
1	- RECEITAS		
1.1.	Vendas de mercadoria, produtos e serviços.	XXX	XXX
1.2.	Provisão para devedores duvidosos	XXX	XXX
1.3.	Resultados não-operacionais	XXX	XXX
2	- INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS		
2.1.	Materiais consumidos	(XXX)	(XXX)
2.2.	Outros custos de produtos e serviços vendidos	(XXX)	(XXX)
2.3.	Energia, serviços de terceiros e outras desp. oper.	(XXX)	(XXX)
2.4.	Perda na realização de ativos	(XXX)	(XXX)
3	- RETENÇÕES		
3.1.	Depreciação, amortização e exaustão.	(XXX)	(XXX)
4	- VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE	XXX	XXX

5 - VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA				
5.1. Resultado de equivalência patrimonial e dividendos de investimento avaliado ao custo			XXX	XXX
			XXX	XXX
5.2. Receitas financeiras			XXX	XXX
5.3. Aluguéis e royalties			XXX 100%	XXX 100%
6 - VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR				
7 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO				
7.1. Empregados			XXX Y%	XXX Y%
Salários e encargos			XXX Y%	XXX Y%
Comissões sobre vendas			XXX Y%	XXX Y%
Honorários da diretoria			XXX Y%	XXX Y%
Participação dos empregados nos lucros			XXX Y%	XXX Y%
Planos de aposentadoria e pensão				
7.2. Tributos			XXX Y%	XXX Y%
Federais			XXX Y%	XXX Y%
Estaduais			XXX Y%	XXX Y%
Municipais			(XXX) Y%	(XXX) Y%
Menos: incentivos fiscais				
7.3. Financiadores			XXX Y%	XXX Y%
Juros			XXX Y%	XXX Y%
Aluguéis			XXX Y%	XXX Y%
7.4. Juros sobre capital próprio e dividendos			XXX Y%	XXX Y%
7.5. Lucros retidos/prejuízo do exercício				

Quadro 19 - Modelo da DVA

Fonte: Adaptado NBC T 3.7 – CFC (2005)

Fipecafi (2008, Suplemento, p. 23):

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída (FIECAFI, 2008, Suplemento, p. 23).

A Lei 11.638/07, em seu artigo sétimo, quando faz referência da divulgação da Demonstração do Valor Adicionado diz que: “No primeiro ano de vigência dessa Lei, poderão ser divulgadas, sem a indicação dos valores correspondentes ao exercício anterior”.

3.4.5 Notas Explicativas

Sá (1995, p. 330):

Nota Explicativa é a observação inserida à margem do balanço com o objetivo de explicar ou dar detalhes sobre uma conta, saldo ou fatos

aos mesmos ligados, visando a amparar a interpretação ou esclarecer as condições dos pareceres e relatórios anexos do Balanço. Recurso técnico empregado no sentido de dar ao Balanço maior força interpretativa esclarecendo fatos que as limitações de um título de conta ou o processo formal contábil não conseguem fazer (SÁ, 1995, p. 330).

NBC T 6 (CFC): As normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente a NBC T 6, trata especificamente da divulgação das Demonstrações Contábeis, determinando o conteúdo das Notas Explicativas, definição dos conteúdos e aspectos a serem observados na sua elaboração.

Na NBC T 6.2.1.1, diz:

Esta norma trata das informações mínimas que devem constar das notas explicativas. Informações adicionais poderão ser requeridas em decorrência da legislação e outros dispositivos regulamentares específicos em função das características da Entidade.

NBC T 6.2.2 que trata da definição e conteúdo das notas explicativas, diz:

As notas explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas. As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

De acordo com a NBC T 6.2.3 que trata dos aspectos a observar na elaboração das Notas Explicativas os seguintes aspectos devem ser observados na elaboração das notas explicativas:

- a) As informações devem contemplar os fatores de integridade, autenticidade, precisão, sinceridade e relevância;
- b) Os textos devem ser simples, objetivos, claros e concisos;
- c) Os assuntos devem ser ordenados obedecendo à ordem observada nas demonstrações contábeis, tanto para os agrupamentos como para as contas que os compõem;
- d) Os assuntos relacionados devem ser agrupados segundo seus atributos comuns;
- e) Os dados devem permitir comparações com os de datas de períodos anteriores;
- f) As referências a leis, decretos, regulamentos, normas brasileiras de contabilidade e outros atos normativos devem ser fundamentadas e restritas aos casos em que tais citações contribuam para o entendimento do assunto tratado na nota explicativa.

Fipecafi (2013) afirma que:

Notas Explicativas são informações complementares às Demonstrações Contábeis, representando parte integrante das mesmas. Podem estar expressas tanto na forma descritiva como na forma de quadros analíticos ou mesmo engloba outras demonstrações contábeis que forem necessárias ao melhor e mais completo esclarecimento dos resultados e da situação financeira da empresa (FIECATI, 2013, p. 410).

As Notas Explicativas estão previstas no § 4º, da Lei nº 6404/76 e são normalmente destacadas após as demonstrações contábeis. Sua finalidade é esclarecer aos usuários com informações complementares que integram as próprias demonstrações, as práticas contábeis adotadas pela entidade, bem como apresentar explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas. Evidenciando mais especificamente a situação patrimonial da entidade e a respeito do resultado econômico apurado a cada exercício (JUND, 2004).

Para Ludícibus (1998) as Notas Explicativas servem para complementar dados das demonstrações relacionadas. Na verdade, as Notas Explicativas não são Demonstrações Financeiras; servem apenas para complementá-las.

As Notas Explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação ou de valores relativos aos resultados do exercício, assim como para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial ou ainda poderá estar relacionada a qualquer outra das Demonstrações Financeiras, seja a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, seja a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

- Notas Previstas Pela Lei:

O § 5º do mesmo artigo da Lei das S/A menciona, sem esgotar o assunto, as bases gerais e as normas a serem incluídas nas demonstrações financeiras, as quais deverão indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização dos elementos do ativo;

b) os investimentos, em outra sociedade, quando relevantes;

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;

- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores;
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

A Lei das S/A estabeleceu os casos que deverão ser mencionados em Notas Explicativas. No entanto essa menção representa o conceito básico a ser seguido pelas empresas, podendo haver situações em que sejam necessárias: Notas Explicativas adicionais, além das já previstas pela Lei das S/A.

- Notas Recomendadas Pela CVM:

Como complemento às Notas Explicativas previstas na Lei das S/A, a Comissão de Valores Mobiliários vem apresentando recomendações sobre a divulgação de diversos assuntos relevantes para efeito de melhor entendimento das demonstrações financeiras. Os itens que, de acordo com as sugestões da CVM, devem constar das Notas Explicativas são os seguintes:

- Ações em tesouraria;
- Arrendamento mercantil;
- Capital realizado atualizado;
- Demonstrações em moeda de capacidade constante;
- Demonstrações financeiras consolidadas;
- Lucro/prejuízo por ação;
- Ativo diferido;
- Investimentos societários no Exterior;
- Mudança de critério contábil;
- Remuneração dos administradores;
- Reservas - detalhamento;
- Retenção de lucros;
- Transações entre partes relacionadas;
- Dividendos - cálculo;

- Ágio/deságio;
- Equivalência patrimonial;
- Destinação do resultado do exercício;
- Empreendimentos em fase de implantação;
- Debêntures;
- Ajustes de exercícios anteriores;
- Reavaliação de bens;
- Planos de aposentadoria e pensões;
- Provisões para créditos de liquidação duvidosa;
- ônus, garantias E contingentes;
- Obrigações de longo prazo;
- Programa de desestatização;
- Opção de compra de ações.
- Notas sobre o Ativo Imobilizado:

De acordo com a [NBC T 19.1](#) as Demonstrações Contábeis também devem divulgar para cada classe de imobilizado:

- a) os critérios de avaliação utilizados para apurar o valor de custo;
- b) os aspectos relacionados à depreciação na forma da [NBC T 19.5](#);
- c) o valor de custo, a depreciação acumulada e a provisão para perdas, no início e no fim do período; e
- d) a reconciliação do valor contábil no início e no fim do período mostrando:
 - I) adições;
 - II) baixas;
 - III) aquisições por combinação de entidades;
 - IV) prejuízos por perda de valor reconhecido como despesa;
 - V) reversões de prejuízos por perda de valor nos resultados;
 - VI) variações cambiais líquidas resultantes da conversão das Demonstrações Contábeis da moeda funcional para as diferentes moedas de apresentação, inclusive a conversão das operações no estrangeiro para moedas de apresentação das demonstrações da entidade; e
 - VII) outras movimentações.

Outras Informações:

A [NBC T 19.1](#) exige também que se demonstrem:

a) a existência, a natureza e os montantes das restrições à titularidade e itens dos imobilizados dados em garantia de passivos;

b) o montante das despesas reconhecidas no valor contábil de um item do imobilizado no decurso de sua construção;

c) o montante dos compromissos contratuais para aquisição de imobilizado;

d) o valor contábil de ativos temporariamente paralisados;

e) o valor contábil bruto de quaisquer ativos totalmente depreciados, que ainda estejam em uso;

f) o valor contábil dos ativos imobilizados retirados das operações e separados para baixa; e

g) quando o modelo de custo é usado, o valor justo do imobilizado se for, significativamente, diferente do valor contábil.

A entidade deve divulgar as mudanças nas estimativas em relação a:

a) valores residuais;

b) custos estimados de demolição, remoção e restauração de itens do imobilizado.

- Depreciações, Amortizações e Exaustões:

As Demonstrações Contábeis devem divulgar para cada classe de imobilizado:

a) o método de depreciação, amortização e exaustão utilizado;

b) a vida útil, período de utilização e volume de produção ou a taxa de depreciação, amortização e exaustão utilizada; e

c) o valor contábil bruto e a depreciação, amortização e exaustão acumulada, inclusive provisão para perdas, no início e no fim do período.

A entidade deve divulgar as mudanças nas estimativas em relação a:

a) valores residuais;

b) vida útil, período de utilização e volume de produção; e

c) método de depreciação, amortização e exaustão.

Ativos e Passivos diferidos:

Segundo a NBC T 19.2.4.5, as demonstrações contábeis e/ou as notas explicativas devem conter, quando relevantes, informações evidenciando:

a) montante dos tributos sobre lucros corrente e diferido, registrados no resultado, patrimônio líquido, ativo e passivo;

b) natureza, fundamento e estimativa de realização das parcelas do ativo fiscal diferido, discriminado ano a ano para os primeiros cinco anos e, a partir daí agrupadas em períodos máximos de três anos, inclusive para a parcela do ativo fiscal diferido não registrada que ultrapassar o prazo de realização de dez anos;

c) efeitos decorrentes de eventual alteração na expectativa de realização do ativo fiscal diferido e respectivos fundamentos;

d) efeitos no ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido, decorrentes de ajustes por alteração de alíquotas ou por mudança na expectativa de realização ou liquidação dos ativos ou passivos diferidos;

e) montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados para os quais não se reconheceu contabilmente um ativo fiscal diferido, com a indicação do valor dos tributos que não se qualificaram para esse reconhecimento;

f) conciliação entre o valor debitado ou creditado ao resultado antes dos tributos sobre os lucros, considerando as alíquotas aplicáveis, as quais devem ser divulgadas com as respectivas bases de cálculo;

g) natureza e montante de ativos cuja base fiscal seja inferior ao seu valor contábil;

h) no caso de reorganização societária, descrição das ações administrativas que contribuirão para a realização futura do ativo fiscal diferido.

- Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais:

As notas explicativas relativas aos incentivos fiscais, subvenções para investimento, doações e demais verbas recebidas do governo devem conter, no mínimo, as seguintes informações:

a) os valores recebidos por tipo de benefício: incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimos subsidiados e doações;

b) critérios contábeis adotados, quando do registro dos benefícios recebidos;

c) principais compromissos assumidos pela entidade por conta dos benefícios recebidos;

d) potenciais ganhos ou perdas em decorrência do cumprimento ou descumprimento de compromissos pactuados;

e) contingências relativas aos benefícios assumidos.

- Nota Sobre Operações Ou Contexto Operacional

Apesar de não prevista pela Lei Societária, pela CVM ou qualquer outro órgão profissional, as empresas têm divulgado de forma usual, como a primeira das Notas Explicativas com o título "Operações" ou "Contexto Operacional" cujo conteúdo faz menção ao ramo de atividade explorado, base de operação e mercado que atua e qual o estágio do empreendimento se estiver em implantação ou se estiver em expansão.

Tais informações são importantes para que os analistas e demais usuários das demonstrações financeiras possam melhor avaliar a situação da empresa e os seus resultados, bem como julgar da razoabilidade de índices de rentabilidade e liquidez.

3.4.6 Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

A publicação de Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras está prevista no § 4º do artigo 176 da Lei 6404/76 (Lei das S/A), adiante transcrito: "as demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício."

A Resolução do CFC nº 737/92, que aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

NBC T 6.1 – Da Forma de Apresentação:

- Conceito:

A divulgação é o ato de colocar as demonstrações contábeis da Entidade à disposição de seus usuários.

São meios de divulgação:

a) a publicação das demonstrações contábeis na imprensa, oficial ou privada, em qualquer das suas modalidades;

b) a remessa das demonstrações contábeis a titulares do capital, associados, credores, órgãos fiscalizadores ou reguladores, bolsas de valores, associações de classe, entidades de ensino e pesquisa, e outros interessados;

c) a comunicação de que as demonstrações contábeis estão à disposição dos titulares do capital, associados e demais interessados, em local ou locais identificados.

Os meios de divulgação referidos nos itens a b e c podem decorrer tanto de disposições legais, regulamentares ou regimentais, como de iniciativa da própria Entidade.

A forma de apresentação das demonstrações contábeis para divulgação obedecerá aos modelos definidos em interpretações técnicas.

- **Objetivos e Conteúdo:**

A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade.

O conteúdo, a forma de apresentação e a divulgação das demonstrações contábeis de Entidades com atividades atípicas ou com regulamentação específica são tratados em normas próprias.

- **Disposições Gerais:**

A nova divulgação das demonstrações contábeis – nesta norma denominada de republicação – ocorre quando as demonstrações publicadas anteriormente contiverem erros significativos e/ou quando não foram divulgadas informações relevantes para o seu correto entendimento ou que sejam consideradas insuficientes.

A republicação de demonstrações contábeis não deve ser confundida com a publicação de informação tipo “errata”. Esta tem por objetivo corrigir erro na publicação.

3.4.7 Fundamentos e Procedimentos para Republicação

A republicação de demonstrações contábeis aplica-se quando:

a) As demonstrações forem elaboradas em desacordo com os princípios fundamentais de contabilidade ou com infringência de normas de órgãos reguladores;

b) A assembleia de sócios ou acionistas, quando for o caso, aprovar a retificação das Demonstrações Contábeis Publicadas.

As demonstrações contábeis quando republicadas devem destacar que se trata de “republicação”, bem como explicitar as razões que a motivaram e a data da primeira publicação.

4 ESTUDO DE CASO

Cria-se um quadro para basilar o estudo de caso proposto, contendo Conceitos, referência e discussão teórica para cada pergunta do estudo de caso, afim de, criar a expectativa pretendida com a aplicação do questionário e a importância das respostas que deles vieram:

ESTUDO DE CASO			
PERGUNTAS	CONCEITOS	AUTORES	DISCUSSÃO TEÓRICA
1. De acordo com a sua experiência, quais são as principais diferenças dos processos contábeis de uma instituição filantrópica das demais empresas do primeiro setor (Pública) e segundo setor (Privada)?	Primeiro Setor: corresponde à vontade popular, que se manifesta por meio do voto e confere poder aos governantes; Segundo Setor: corresponde à livre iniciativa, que opera o mercado e define parte da agenda econômica utilizando o lucro como instrumento; Terceiro Setor: corresponde às instituições sem fins lucrativos, que geram bens e serviços de caráter público, como ONGs, instituições religiosas, clubes de serviços, entidades beneficentes, centros sociais, organizações de voluntariado, etc.	Falcão e Cuenca (1999 p.39); Machado (1994 p.197); FIPECAFI (2007)	Primeiro Setor: dinheiro público para fins públicos; Segundo Setor: dinheiro privado para fins privados; Terceiro Setor: dinheiro privado para fins públicos (nada impede, todavia, que o poder público destine verbas para o Terceiro Setor, já que um de seus deveres é promover a solidariedade social). Os homens se organizam para satisfazer sua necessidade, constituem diversos organismos sob forma de entidades industriais, comerciais, financeiras, recreativas, desportivas, religiosas, familiares e para fazer o bem comum, sendo desta forma para o atendimento dos propósitos à que foram constituídas
2. Em empresas filantrópicas, qual a importância de existirem processos robustos e mecanismos de controles eficientes?	O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa; no âmbito das entidades de interesse social, o controle interno pode ser executado por uma estrutura concebida com essa finalidade ou pelas demais estruturas como conselho fiscal, conselho curador ou até mesmo pela assembleia geral;	Conselho Federal de Contabilidade (2004, p.87) Almeida (1996, p.25),	Implantação, como a aplicação errônea dos princípios contábeis na contabilização de transações; Omissão, por não aplicar um procedimento pré-estabelecido; e Decorrentes da má aplicação de uma norma, procedimento ou política. Para obter sucesso em qualquer tipo de controle, primeiro a pessoa responsável por controlar, que pode ser denominada "controlador", deve conhecer em detalhes a organização e quais são seus objetivos, expectativas e metas a serem alcançadas, para garantir o emprego dos recursos de forma honesta e eficiente.
3. Na sua opinião, quais os principais riscos que uma instituição filantrópica está exposta?	Para que o sistema de controle tenha sucesso, dependerá das pessoas que o operam. Não adiantará nada um sistema de controle interno sofisticado se as pessoas responsáveis por operá-lo não tiverem competência, conhecimento prévio das atividades ou não forem treinadas de forma adequada para exercer a função. Implantação, como a aplicação errônea dos princípios contábeis na contabilização de transações; Omissão, por não aplicar um procedimento pré-estabelecido; e Decorrentes da má aplicação de uma norma, procedimento ou política.	Crepaldi, (1998, p.21) Tung (1993)	Para obter sucesso em qualquer tipo de controle, primeiro a pessoa responsável por controlar, que pode ser denominada "controller", deve conhecer em detalhes a organização e quais são seus objetivos, expectativas e metas a serem alcançadas, para garantir o emprego dos recursos de forma honesta e eficiente.
4. Quais são os órgãos externos responsáveis pela fiscalização de uma entidade filantrópica?	Aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização, atendendo aos órgãos reguladores: Prefeituras, Estado, governo Federal. Exemplos: Secretaria da Receita Federal, Ministérios da Saúde, Educação e Assistência Social.	Machado (1994 p.197) Lei nº 12.101/09, Lei nº 12.868/13, Decreto nº 8.242/14, legislação emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade - ITG 2002, NBC TG 1000, normas internacionais de contabilidade (IFRS), bem como os pronunciamentos emanados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e ICPCs.	O controle interno tem limitações e, portanto, não pode oferecer segurança absoluta; auxilia, mas não garante que objetivos serão atingidos. A eficácia do controle interno está sujeita a limitações tanto de implementação como de funcionamento, assim, não importa quão bem tenham sido desenhados, jamais se pode esperar segurança absoluta. Por isso devem dentro da entidade possuírem setor capazes de prestar contas dos projetos desenvolvidos.
5. Qual a diferença dos papéis e responsabilidades da alta administração em uma instituição filantrópica versus as demais?	Os gestores das organizações buscam a eficiência e eficácia na aplicação de recursos, no sentido de obtenção de resultados positivos como forma de determinar a manutenção dos negócios da organização e o cumprimento de sua missão, e a responsabilidade civil e criminal respondendo com	Código ética do profissional em contabilidade – CFC; Código Civil;	A fim de cumprir o objetivo das demonstrações financeiras de fornecer aos usuários informações que os ajudem em suas decisões econômicas, a administração tem a responsabilidade de projetar e manter um

empresas do primeiro e segundo setor?	seus bens pessoais, caso órgãos reguladores detectem fraude ou má versão das verbas públicas, e, esse procedimento se equivale aos gestores de empresas privadas. Bem como aos profissionais de contabilidade responsável pela assinatura dos balanços.	Código tributário Nacional.	sistema de controle interno capaz de produzir demonstrações financeiras fidedignas.
6.Você acha importante a atuação da área de Controles Internos, no âmbito de prevenção de erros/fraude perante as demais áreas da instituição?	O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa	Almeida (1996, p.25); Attie (1997, p. 127); COSO I; COSO II	A melhor maneira de se compreender a complexidade do processo de tomada de decisão nas empresas é reconhecer que cada situação, em separado, requer sua própria solução. Igualmente, as empresas devem ser administradas em seu próprio contexto, pois em companhias diferentes têm diferentes mercados, linhas de produção, estrutura patrimonial e porte, portanto diversidade de objetivos;
7.Na sua opinião, existem diferenças entre as áreas de auditoria interna, controles internos e processos? Se sim, quais são as principais diferenças?	Determinar que as empresas tenham que ser susceptíveis a mudanças. A habilidade para avaliar decisões passadas, reagir a situações presentes e prever eventos futuros pode ser vista como fator de sucesso. A preocupação é assegurar que a informação produzida seja relevante para o processo de mudanças baseada numa análise passada, para a avaliação de tendências presentes e para a participação em decisões dada as condições expostas, que irão afetar o futuro da empresa. Entende-se em Estrutura, Planejamento e Controle	Figueiredo (2006) Padoveze (2009, p. 46); Bio (1985)	Sem considerar a gama de teorias existentes, é geralmente aceito que o processo de administração possui funções específicas a serem desempenhadas tais como: planejamento, organização, controle, comunicação e motivação; O processo decisório integra todas as funções administrativas envolvidas na tomada decisão. Assim, a chave para compreensão do comportamento gerencial é o processo decisório;
8.As etapas que compõe a área de Controles Internos (Políticas, Mapeamentos de Riscos e Controles (Matriz), Monitoramento Contínuo, Auto Avaliação e Teste de Eficácia), na sua opinião, são importantes? Por quê?	Como se pode perceber nas fases do planejamento os processos exigem tomada de decisões de diferentes tipos e amplitudes, desde as decisões estratégicas sobre os quais seriam os grandes caminhos a serem trilhados, passando pelas decisões operacionais sobre o que deve ser feito, quando e como deverá ser feito e quem deverá fazê-lo, até as decisões de controle, que têm por objetivo assegurar que os desvios sejam corrigidos e o plano alcançado	(FIECAFI, 2007); COSO I; COSO II; Figueiredo (2006); Catelli (2007)	Análise das causas das variações; Simulação de soluções; Validação com a gerência de auditoria de qualidade;
9.Como gestores, vocês repassam a importância de controles internos aos demais colaboradores de que forma?	A base para o sistema de <i>feedback</i> fornece uma grande massa de informação analítica, que é usada no processo de planejamento, também dispõe de dados na forma de avaliar os objetivos planejados. É um instrumento fundamental para o controle das decisões, pois fornece um meio de avaliar continuamente o desempenho planejado com o realizado, o processo decisório envolve ajustamentos diários pelas condições dinâmicas com objetivos de possibilitar escolhas no curso da ação mais apropriado para a implementação das decisões estratégicas. Assim, a informação apresenta-se como fluído vital de qualquer sistema e a responsabilidade pelo desempenho de um sistema de informação	(FIECAFI, 2007); COSO I; COSO II;	A nova postura defendida pelo modelo é que o controle interno deve integrar a gestão de riscos de modo a prever e a prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização, que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos. Evoluiu-se, assim, da gestão centrada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários tornam-se responsáveis pela gestão de riscos e adquirem consciência dos objetivos do controle interno.
10. Resumidamente, por que é importante Controles Internos em uma Instituição Filantrópica?	Possibilita um enfoque nos aspectos distintos do gerenciamento de riscos de uma organização. Apesar de essas categorias serem distintas, elas se inter-relacionam, uma vez que determinado objetivo pode ser classificado em mais de uma categoria, tratam de necessidades diferentes da organização e podem permanecer sob a responsabilidade direta de diferentes executivos. Essa classificação também permite diferenciar o que pode ser esperado de cada categoria de objetivos.	COSO I; COSO II;	O ambiente interno é um dos mais importantes componentes da estrutura. Ele é a base, o alicerce para todos os outros componentes da gestão de riscos e do sistema de controle interno, provendo disciplina e proporcionando a atmosfera na qual as pessoas conduzem cotidianamente suas atividades e executam suas responsabilidades. O ambiente interno é moldado pela história e cultura da organização e, por sua vez, molda, de maneira explícita ou não, a maneira como os negócios nela são conduzidos. É o que chamamos de tom da organização, refletindo a cultura de riscos e a forma como eles são encarados e gerenciados, influenciando a consciência de controle das pessoas. Compreende ao tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite ao ímpeto, à integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão. Os fatores que compõem o ambiente interno incluem integridade e valores éticos, competência das pessoas, "perfil dos superiores" (ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial: "o exemplo vem de cima. "), estrutura organizacional e de governança, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos humanos.

4.1 METODOLOGIA

4.1.1 Tipo de Pesquisa

Neste trabalho está sendo realizado um estudo de caso com as principais pessoas gerenciais, envolvidas em uma instituição filantrópica de Curitiba, para que possamos demonstrar a importância na visão de um gestor. Adicionalmente foi realizada pesquisas com referência bibliográfica para que possa ter o entendimento das respostas do estudo.

Em linhas gerais, as entidades filantrópicas, ou seja, entidades beneficentes de assistência social tem o direito de usufruir imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais. Por esse motivo é imprescindível que a contabilidade destas instituições de suporte o suficiente para que não ocorra o descredenciamento da filantropia. Os demais colaboradores das entidades filantrópicas devam entender e conhecer o que efetivamente significa filantropia, pois apenas dessa forma a contabilidade poderá resgatar e refletir a real aplicação dos gastos com o objetivo de manter a filantropia.

E apoiando os colaboradores em seus processos, vem a figura de controles internos. Para que os mesmos sejam corretos e completos.

Quanto aos procedimentos, utilizados nesse trabalho conforme GIL (1993, p.58), “é caracterizado pelo estudo de profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento ..”.

Para coleta de dados desse estudo de caso foram utilizadas técnicas de respostas dos participantes e pesquisas. A pesquisa só foi possível pois a pesquisadora trabalhar na instituição estudada.

No que tange dar suporte ao estudo de caso e a análise, foi realizada uma revisão bibliográfica por meio de livros, artigos, sítios eletrônicos, revistas, políticas internas e periódicos, para proporcionar um maior domínio teórico ao assunto.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

A Instituição filantrópica XXXX é um instituto religioso, sem fins econômicos fundado em 1817, no vilarejo de La Valla, na França por um religioso denominado “Irmão”, com a finalidade “de formar bons cristãos e virtuosos cidadãos”, a instituição é administrada pelos religiosos consagrados denominados “Irmãos”, que vivem em vida comunitária, de confissão católica e

dedicam suas vidas a Deus. Na prática, empreendem ações educacionais e solidárias de cunho social, emancipatório, voltados sobretudo a crianças e jovens, com especial atenção aos mais empobrecidos. Esse movimento religioso da instituição filantrópica XXXX, está organizada por meio de unidades administrativas, denominadas províncias e Distritos. Todos dispõem de órgãos próprios de animação e governo. O irmão superior Geral e seu Conselho representam a unidade do Instituto e dispõem de meios e serviços para realizar, por sua vez, a animação e o governo do Instituto.

Atualmente o Instituto está presente em 82 Países nos cinco continentes, compartilhando sua missão, beneficiando crianças, adolescentes e jovens.

No Brasil, a entidade encontra-se presentes em 23 estados e no Distrito Federal. São 101 cidades brasileiras, cerca de 31 mil irmãos e colaboradores que beneficiam 1,3 milhão de crianças, adolescentes e jovens em unidades sociais, educacionais, hospitais e clínicas.

Organizado em quatro unidades administrativas, três províncias (Centro-Norte, Centro-Sul e Rio Grande do Sul) e um Distrito (Distrito Amazônia). E tem como missão formar cidadãos com base em valores humanos e cristãos para a transformação da sociedade. Fundado sob a égide do humanismo cristão, posiciona-se na vanguarda da defesa e da promoção dos direitos das infâncias e juventudes. A entidade atua em três principais frentes, em consonância com as políticas públicas da Educação (por meio de concessão de bolsas), da Saúde (por meio de prestação de serviços) e da Assistência Social (por meio de projetos sociais). (Relatório Social).

4.3 UNIVERSO DA PESQUISA

Como é um estudo de caso, as conclusões do trabalho limitam-se a organização estudada.

4.4 INSTRUMENTO UTILIZADO

Realização de um questionário para o procedimento de Estudo de Caso.

4.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Com base nas referências bibliográficas e conhecimento pessoal, foi elaborado um questionário contendo dez perguntas, e realizado entrevistas com as principais pessoas envolvidas na área de controles internos em uma instituição filantrópica.

5 RESULTADOS/ ANALISE DOS DADOS

5.1 DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO

5.1.1 Resultados

No estudo de caso realizado foi verificado a devida importância de controles internos em uma instituição filantrópica, em comparativo com o primeiro, segundo e terceiro setor.

E referenciado no (quadro basilar), conseguimos mensurar as perguntas e suas reais necessidades.

Em linhas gerais, consegui documentar e demonstrar a área de controles internos na sua real importância, independente do setor que ela está integrada. Hoje sua participação é fundamental para a boa aplicabilidade dos recursos e continuidade das instituições filantrópicas ou não.

5.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Coordenador de Controles Internos, Gerente financeiro, Gerente de Controladoria, Diretor Financeiro.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo de caso teve como objetivo evidenciar a importância de controles internos em uma instituição filantrópica, ou seja, para uma entidade sem fins lucrativos, sob a ótica de se diferenciar das empresas do primeiro e segundo setor.

Foi realizada com base na literatura disponível sobre o assunto, apresentado os conceitos das empresas públicas e privadas, assim como a filantrópica, denominada terceiro setor, e a atuação de seu controle interno e o que difere-se entre elas.

No estudo de caso, observa-se que os entrevistados foram selecionados pela hierarquia constituída na empresa estudada, com a referida segregação de função. E na análise os níveis de conhecimento técnicos em referência ao tema estudado apresenta-se compatível, ao que diz respeito das diferenças entre as instituições filantrópicas, públicas e privadas.

Foi analisado no resultado apurado em nosso estudo, que os gestores da empresa estudada, tendem a utilizar cada vez mais, processos robustos nos controles adotados, mantendo estrutura para transformá-los mais eficientes, assim reduzindo os riscos aos quais a empresa estudada está exposta, e, garantido que as condutas dos gestores e da alta administração sejam avaliadas satisfatórios pelas auditorias e processos fiscalização por parte dos órgãos reguladores e fiscalizadores. Sendo possível, identificar quais situações são apropriadas a realidade e necessidade a Instituição filantrópica XXX de forma preventiva.

Em paralelo detectou-se nas análises dos dados apurados, que a empresa estudada, apresenta comprometimento através de sua alta direção e seus gestores nas rotinas implantadas em conformidade com os Controles Internos adotados, afim de, garantir no âmbito das atividades da instituição, alto grau de prevenção de erros e ou fraudes. Tendo como características a plena definição e segregação da atuação da auditoria interna, refletindo na manutenção e melhoria dos controles internos e seus processos. Desta forma, os gestores demonstram interesse que todas as etapas de composição dos controles internos, sejam: as políticas adotadas, o mapeamento de riscos e os controles, sejam monitorados continuamente e avaliados periodicamente para apurar sua eficácia. Observa-se nesse estudo a importância dos controles internos para instituição como um todo.

A empresa estudada mantém através de cursos, treinamentos internos todas as áreas da instituição atualizadas em todos os processos das políticas adotadas, afim, de assegurar que todas as informações formam repassadas, garantindo eficiência das rotinas.

Para a ampliação do presente tema, recomenda-se um estudo mais aprofundado dos controles internos, uma interpretação mais detalhada e um comparativo com as demais instituições filantrópicas na cidade de Curitiba.

ESTUDO DE CASO

1. De acordo com a sua experiência, quais são as principais diferenças dos processos contábeis de uma instituição filantrópica das demais empresas do primeiro setor (Pública) e segundo setor (Privada)?

Coordenador Controles Internos: Existem muitas diferenças dos processos contábeis, principalmente no tocante da gratuidade, registros dos irmãos ou/associados, pois temos que registra-lo, em relação ao registro dos impostos, ICMS e IPTU (temos isenção), os livros fiscais só tem a diferença que não temos estoque pois temos a filantropia, a principal diferença é o registro de gratuidade e isenção dos impostos.

2. Em empresas filantrópicas, qual a importância de existirem processos robustos e mecanismos de controles eficientes?

Diretor Financeiro: Acredito que a robustez dos processos seja mais crítica do que em empresas do segundo setor. O motivo para tal dá-se por dois fatores : a) por não recolher tributos e impostos, a Receita Federal, estadual e municipal tem um nível de exigência maior, com frequentes fiscalizações; b) como o certificado que possibilita praticar a filantropia é válido retroativamente a 3 anos, o risco de não obtenção do CEBAS implica em montante financeiro demasiadamente grande. É um risco grande demais o que sugere processos e controles mais eficazes.

3. Na sua opinião, quais os principais riscos que uma instituição filantrópica está exposta?

Coordenador de Controles Internos: R: Além da filantropia, a distribuição de patrimônio que também inclui o empréstimo disfarçado. E o principal risco também, a não aplicação dos recursos na atividade fim e não cumprimento de obrigações acessórias.

4. Quais são os órgãos externos responsáveis pela fiscalização de uma entidade filantrópica?

Gerente Controladoria: Temos a receita federal, receita estadual, o MEC, certificação do CEBAS (Certificado da filantropia) que garante imunidade da cota patronal por exemplo da filantropia e sua renovação ocorre a cada três anos, secretaria de finanças dos municípios hoje são 53 municípios, por exemplo não pagamos o IPTU, somente após a fiscalização do fiscal que não pagamos, mistérios públicos (No que se diz respeito a parte assistencial).

5. Qual a diferença dos papéis e responsabilidades da alta administração em uma instituição filantrópica versus as demais empresas do primeiro e segundo setor?

Diretor financeiro: considero que sejam basicamente iguais. Adicionalmente, na filantropia busca-se um impacto positivo à sociedade

como objetivo fim. A aplicação dos recursos neste objetivo precisa ser mensurada e deve ser constante a busca por eficiência, dada a renúncia dos tributos pela sociedade neste tipo de entidade.

6. Você acha importante a atuação da área de Controles Internos, no âmbito de prevenção de erros/fraude perante as demais áreas da instituição?

Gerente Financeiro: Sim, por que não tinha essa visão na instituição. E com a entrada da área de controles internos, foi mudando a atuação inclusive das áreas da instituição, com o início de indicadores nas áreas, políticas, mapeamentos e para mitigação de riscos.

7. Na sua opinião, existem diferenças entre as áreas de auditoria interna, controles internos e processos? Se sim, quais são as principais diferenças?

Diretor Financeiro: Entendo que estão conectadas num fluxo geral de controles. Em primeiro lugar estabelecem-se os processos, na sequência os controles internos e então entra a auditoria interna. Vejo que a primeira é de responsabilidade da própria área, a segunda pode fazer parte de uma estrutura financeira ou de auditoria e a terceira deve necessariamente estar em auditoria interna.

8. As etapas que compõe a área de Controles Internos (Políticas, Mapeamentos de Riscos e Controles (Matriz), Monitoramento Contínuo, Auto Avaliação e Teste de Eficácia), na sua opinião, são importantes? Por quê?

Coordenador de Controles Internos: São importantes, pois se complementam e fecham um ciclo da metodologia de controles internos. Então você implementa, formaliza e da oportunidade para as pessoas, avaliarem se as pessoas estão fazendo o processo da forma correta e por último checa se as pessoas estão fazendo conforme o combinado.

9. Como gestores, vocês repassam a importância de controles internos aos demais colaboradores de que forma?

Diretor Financeiro: Isto ocorre de forma indireta. A decisão de criação desta área, a contratação de profissionais competentes, a exposição a eles dada frente aos demais colaboradores e os desafios que lhes são passados demonstram a importância que damos.

10. Resumidamente, por que é importante Controles Internos em uma Instituição Filantrópica?

Gerente Controladoria: É essencial, tendo em vista. Existe sempre uma cobrança da sociedade e do governo que investe milhões em empresas filantrópicas é um dinheiro público que estamos usando, temos que ser bem claro, nos gastos e projetos que realizamos, pois temos leis e

normas, cuja podemos perder a filantropia e as metodologias que hoje são realizadas hoje em dia, é normas.

REFERÊNCIAS

Olak, Paulo Arnaldo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos** (terceiro setor), Atlas, 2010

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ARAUJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações terceiro setor**. 2005.

ÁVILA, Carlos Alberto de. **Gestão Contábil para contadores e não contadores**. Curitiba: Ibpex, 2006.

ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BALLESTERO-ALVAREZ, Maria Esmeralda, **Manual de organização, sistemas e métodos: abordagem teoria e prática da engenharia da informação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BAVA, Silvio C. **O Terceiro Setor e os Desafios do Estado de São Paulo para o Século XXI**. In: Cadernos Abong. ONGs Identidades e Desafios Atuais. São Paulo: Autores Associados, 2000.

BLOG GOOGLE CIÊNCIAS. **A evolução do homem**. Disponível em: <http://www.aglobal.com/lazer/img/evol.jpg> Acesso em: 23/09/2016.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria: Tradução Autorizada**. 7ª ed. (idioma inglês de *Modern Auditing*). São Paulo: Atlas, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvérsias questões tributárias**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. **Decreto nº 2.536 de 06 de abril de 1998**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1998.

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON. NPC nº 27. **Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgação**. IBRACON, 03/10/2005.

Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1966.

Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades Anônimas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1976.

Lei nº 556 de 25 de junho de 1850. Código Comercial Brasileiro. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1850.

Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 2002/2016.

Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Lei das Sociedades Anônimas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 2007.

Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade, auditoria e perícia. Brasília, DF: CFC, 2003.

Resolução 680/90. Normas Técnicas, conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados a contabilidade. Brasília, DF: CFC, 1990.

Resolução 737/92. Divulgação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF: CFC 1992.

Resolução 686/90. Divulgação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF: CFC 1990.

Resolução CFC nº 1.010. Demonstração do Valor Adicionado. Brasília, DF: CFC, 2005.

Resolução CFC nº 1.125. Demonstração dos Fluxos de Caixa. Brasília, DF: CFC, 2008.

Resolução CFC nº 596 de 14 de junho de 1985. Brasília, DF: CFC 1985.

Resolução CFC nº 597 de 14 de junho de 1985. Brasília, DF: CFC 1985.

Resolução CFC nº 751 de 29 de dezembro de 1993. Brasília, DF: CFC 1993.

Resolução CFC nº 790 de 13 de dezembro de 1995. Brasília, DF: CFC 1995.

Resolução CFC nº 848 de 16 de junho de 1999. Brasília, DF: CFC 1999.

Resolução CFC nº 877, de 23 de janeiro de 2001. Brasília, DF: CFC
CALDERELLI, Antônio. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira.** São Paulo: CETEC, 1997.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração.** 6ª ed. 4ª reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

Administração – Teoria, Processo e Prática - 3º ed. – São Paulo: Makrom Bross, 2000.

Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade/Conselho Federal de Contabilidade.** Brasília: CFC, 2006.

Comissão de Valores Mobiliários, Deliberação CVM nº 488/05. **Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgação conforme as Normas Internacionais de Contabilidade.** CVM, D.O.U. 03 de Outubro de 2005.

Instrução CVM nº 59 – **Demonstrações Contábeis.** D.O.U. 22 de Dezembro de 1986.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** São Paulo Atlas, 1999.

CURY, Antônio. **Organização e Métodos:** uma visão holística. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

Equipe de Professores da FEA/USP. **Contabilidade Introdutória.** Equipe de professores da faculdade de economia, administração e Contabilidade da USP; Coordenação Sérgio Ludícibus. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, Rubens C. **Privado Porém Público:** O terceiro Setor na América Latina. 2ª ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria:** teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FIPECAFI – Fundação instituto de pesquisas contábeis, atuariais e financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações, aplicáveis às demais sociedades.** Diretor Responsável Sérgio de Ludícibus; Coordenador técnico Eliseu Martins, Supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. GECON – sistema de informação de gestão econômica/Armando Catelli (Coordenador). 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Complemento - Manual de contabilidade das sociedades por ações, aplicáveis às demais sociedades. Diretor Responsável Sérgio de Ludícibus; Coordenador técnico Eliseu Martins, Supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GLAUTIER. M. W. E.; Underdown, B. **Accounting theory and practice.** 4ª d. Londres: Pitman, 1991.

GERÊNCIA DE ESTUDOS SETORIAIS (GESET). **Terceiro Setor e o Desenvolvimento Social.** Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>> Acesso em: 18/08/2016.

GONÇALVES, H. S. **O Estado, o Terceiro Setor e o Mercado:** Uma tríade completa. Disponível em: <<http://www.rits.org.br>> Acesso em: 08/09/2016.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade.** Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – FEA. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989.

HIGUCHI, Celso Hiroyuki, Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi. **Imposto de Renda das Empresas:** interpretação e prática. Atualizado até 16/01/05. 30ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2005.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Análise de Balanços. 7ª Ed. São Paulo: Atlas. 1998.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** São Paulo: Atlas, 1999.

JUND, Sergio. **Auditoria:** conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 700 questões – Estilo ESAF, UNB e outras. 6ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

MAGNUS, Cristina de Oliveira. **Controle interno financeiro em uma entidade sem fins lucrativos.** 2007

KROETZ, César Eduardo Stevens. **Balanço Social:** teoria e práticas. São Paulo: Atlas, 2000.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias; LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas Contábeis.** O valor informacional da contabilidade nas organizações. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos,** 9ª Ed. 8ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.

MASI, Domenico de. **A emoção e a regra:** os grupos criativos da Europa 1.850 a 1.950. Trad. Elia Ferreira Edel. José Olympio. Rio de Janeiro, 1999.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeira de Balanço:** abordagem básica e gerencial. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos:** análise e gestão. 2ª Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MELIM, Petrelli Cristina. **Entidades filantrópicas: Aspectos Conceituais, Legais e Contábeis nas Fundações Educacionais.** Evandir. **Custos.** São Paulo: Makron Books, 2001.

MISSAGIA, Luiz Roberto; VELTER, Francisco. **Manual da Contabilidade.** 5ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

NETO, Alexandre Assaf. **Estrutura e análises de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002

NOGUEIRA, José Francisco [et al.]. **Gestão estratégica de serviços: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos: Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins; FILHO, André Diniz. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Luiz Martins de [et al.]. **Manual da Contabilidade Tributária**. – 6 ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: Conceitos, metodologia e práticas**. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análises**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2004.

Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual da Contabilidade Tributária**. 5ª ed. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PELEIAS, Ivan Ricardo. **Controladoria e Contabilidade Estratégica**. 4ª ed. São Paulo: FEA/USP, 2000.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antônio. **Elaboração das Demonstrações Contábeis**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade avançada**, São Paulo, Saraiva, 2005.

ROTHGIESSER, Tanya L. **Sociedade Civil Brasileira e o Terceiro Setor**. Disponível em: <<http://www.terceirosetor.org.br>> Acesso em: 08/09/2016.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da Contabilidade Geral**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2005.

Dicionário da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2005.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário da Contabilidade.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SAVIANI, Demerval. **Educação brasileira, estrutura e sistema.** São Paulo: Saraiva, 1973.

SCHIMIDT, P. **História do pensamento contábil.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Cátia Beatriz Amaral da; MADEIRA, Geová José e de Assis; FERREIRA, José Luiz. **Harmonização de Normas Contábeis:** um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. Artigo publicado na Revista Contemporânea de Contabilidade, nº 1. Janeiro, 1994.

SILVA, Daniel Salgueiro da, [et al.]; Coordenação de Pedro Coelho Neto. **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas.** 5ª ed. CFC. 2002.

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira das empresas.** 8ª ed. São Paulo Atlas, 2007.

TEIXEIRA, Ana Claudia C. **Identidades em Construção:** As Organizações Não-Governamentais no Processo Brasileiro de Democratização. 166 f. Dissertação (Mestrado em Filosofia e Ciências Humanas) – Departamento de Ciência Política do Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Universidade de Campinas. Campinas, 2000.